ASAP
Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública

ASIP
Asociación Internacional de Presupuesto Público

Bases conceptuales para el diseño de un

Ecosistema de información de la Gestión Financiera Gubernamental

(en la era de la inteligencia artificial)

Ricardo Ángel **GUTIÉRREZ**

2026

PRESENTACIÓN

La Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP) y la Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública (ASAP) presentan este ensayo de Ricardo A. Gutiérrez, dedicado a examinar los fundamentos, criterios de diseño y desafíos actuales de los sistemas de información de la gestión financiera gubernamental.

Su publicación se inscribe plenamente en los propósitos de ambas instituciones: contribuir al fortalecimiento de las capacidades de los gobiernos nacionales, provinciales y municipales y promover mejores instrumentos para la gestión de los recursos públicos, la toma de decisiones, el control, la transparencia y la rendición de cuentas. El trabajo propone un modelo renovado del sistema de información de la gestión financiera gubernamental, apto para aprovechar los actuales desarrollos tecnológicos, y formula una reflexión crítica sobre los recursos públicos que, en numerosos casos, se han destinado a estos fines sin obtener resultados proporcionales.

El ensayo sostiene que el diseño y la implementación de un sistema integral de información de la gestión financiera gubernamental deben comenzar con la identificación de la información que el Estado necesita producir y utilizar. Sobre esa base debe elaborarse y aprobarse un modelo conceptual que reúna el contenido y las características propuestas por el autor. Recién entonces correspondería adoptar las decisiones sobre la modalidad de ejecución, la tecnología y el financiamiento del proyecto. De ese modo se procura evitar que decisiones prematuras condicionen el diseño del sistema y comprometan recursos públicos.

Otro aporte central del texto, que el propio autor presenta como un «documento de trabajo», consiste en concebir la información de la gestión financiera gubernamental como parte integrante del sistema de cuentas económicas. Esta integración permite reconocer y analizar los hechos y transacciones del gobierno con criterios coherentes, así como apreciar adecuadamente sus efectos fiscales y macroeconómicos con la inmediatez que requiere la conducción política. Sobre esa base, la interoperabilidad, los ecosistemas de información, la analítica de datos y la inteligencia artificial amplían las posibilidades de integrar y aprovechar la información, identificar anomalías, anticipar riesgos y fortalecer la gestión y el control a nivel institucional o consolidado en todos los niveles de gobierno. El ensayo otorga a la trazabilidad un lugar central, por su capacidad para prevenir y combatir la corrupción, y destaca que una información confiable y disponible cuando se la necesita, junto con una adecuada rendición de cuentas, contribuye a fortalecer el presupuesto público como institución básica de "la República".

El ensayo posee un valor particular porque su autor fue uno de los principales precursores de las reformas de la administración financiera gubernamental impulsadas en América Latina desde comienzos de la década de 1990. Condujo la reforma argentina, que comprendió la preparación del proyecto de Ley de Administración Financiera, su implantación integral y el desarrollo y puesta en funcionamiento del sistema integrado de información financiera. Estos avances constituyeron una referencia para diversos procesos posteriores de reforma en la región. A ello se suma su prolongada experiencia de asistencia técnica y docencia en Honduras, Venezuela, Bolivia, Ecuador, República Dominicana, México, Colombia y otros países de la región.

ASIP y ASAP confían en que este ensayo será útil para funcionarios, equipos técnicos y responsables de diseñar, conducir, modernizar u operar estos sistemas, y celebran la publicación de un trabajo que reúne experiencia, reflexión crítica y mirada de futuro.

Guido RANGUGNI	*Eduardo DELLE VILLE*	*José Luis ARAYA*
Presidente ASAP	*Director Ejecutivo ASIP*	*Presidente ASIP*

PRÓLOGO

Este ensayo recoge la experiencia acumulada durante más de seis décadas de trabajo en tareas relacionadas con la gestión pública y más de cuarenta años dedicados al estudio, diseño, implantación y reforma de los sistemas de información de la gestión financiera gubernamental. No pretende presentar una nueva teoría ni ser una obra académica. Aspira a ser un **documento de trabajo** para quienes deban encarar tareas semejantes, reuniendo criterios, conocimientos y enseñanzas que puedan serles útiles y que ayuden a evitar costos innecesarios a sus gobiernos.

Buena parte de esa experiencia quedó recogida en proyectos, normas, documentos de consultoría, discusiones y trabajos técnicos realizados en distintos países de América Latina. Algunas experiencias llegaron a buen término; otras se interrumpieron o no alcanzaron los resultados esperados. Todas dejaron enseñanzas que no deberían quedar limitadas a recuerdos personales ni perdidas en informes y documentos técnicos de escasa o nula circulación.

Comencé a trabajar a los dieciocho años, mientras cursaba mis estudios universitarios. Durante seis años fui auxiliar administrativo en la oficina de personal de una empresa pública mediana. Allí, encontré compañeros que me enseñaron las primeras reglas del oficio y acompañaron mis estudios universitarios. Escribía a máquina, archivaba documentos, manejaba un kárdex y colaboraba en la liquidación manual de los sueldos de cerca de cuatrocientos agentes, a partir de la información allí registrada. Así conocí las tareas administrativas antes de llegar a los niveles de conducción.

Esa experiencia me enseñó algo simple: la ejecución de las grandes decisiones del Estado se apoya en miles de operaciones diarias. Cada operación se traduce en cifras. Detrás de cada cifra hay un acto administrativo, una responsabilidad y un registro. Cuando esos hechos se registran correctamente y en el momento necesario, la información sirve para conducir, controlar y rendir cuentas. Cuando se registran mal, tarde o de manera dispersa, es muy difícil recuperar después lo que se perdió en el origen.

Más adelante dirigí organismos públicos nacionales y provinciales, e impulsé en ellos procesos de reforma y mejoramiento. También participé, como consultor, en reformas administrativas y financieras en diversos países de la región. Esa trayectoria, junto con la docencia, me permitió conocer la administración pública desde distintos lugares: la operación cotidiana, la conducción institucional, la formulación normativa, el diseño conceptual y la ejecución de reformas concretas.

La administración pública es una organización de alta complejidad. Sus problemas persistentes no suelen deberse a la falta de capacidad o responsabilidad de quienes trabajan en ella. Para funcionar bien necesita una base normativa sólida, directivos competentes, criterios claros, responsabilidades precisas y buenos sistemas de información, todo ello dentro de una visión de conjunto. Solo así puede asegurarse que los recursos aportados por la sociedad, principalmente mediante impuestos, se administren eficientemente, se apliquen al cumplimiento efectivo de las responsabilidades que la sociedad ha encomendado al Estado y se rindan cuentas claras sobre su utilización. Ello exige tener “metida en la cabeza” toda la

gestión: desde la formulación del plan o el diseño de las políticas públicas hasta la rendición de una caja chica.

Dentro de esa trayectoria, y con relación al tema que nos ocupa, ocupan un lugar particularmente relevante las ideas y propuestas desarrolladas en la Oficina Central de Presupuesto de Venezuela durante la década de 1980. Allí diseñé una herramienta denominada "hoja de coherencia", que permitía vincular los presupuestos con los estados contables de las empresas públicas. Fue un primer paso importante en materia de sistemas integrados. A esa experiencia se sumaron posteriormente el proyecto SAFCO de Bolivia y la reforma de la administración financiera gubernamental iniciada en la Argentina en 1991.

El proyecto SAFCO, en el que tuve la oportunidad y el privilegio de participar activamente, constituyó una experiencia señera en la reforma sistémica de la gestión financiera gubernamental latinoamericana. Su aporte no se limitó a incorporar el registro del "devengo": desarrolló una concepción que vinculaba el presupuesto, la tesorería y la contabilidad patrimonial mediante momentos de registro articulados y una base común de información.

La reforma argentina de comienzos de la década de 1990, que dirigí como Secretario de Hacienda de la Nación, recogió esa concepción, la profundizó y la convirtió en una reestructuración integral de la administración financiera gubernamental. No se limitó a formular principios generales, sino que los tradujo en un nuevo marco jurídico, institucional, metodológico y operativo. Durante esos años, el proceso se tradujo en resultados concretos: la Ley 24.156 y su detallada reglamentación; la preparación de manuales y normas operativas; la integración, mediante matrices de conversión, de las clasificaciones presupuestarias y las cuentas contables, debidamente relacionadas con las del Sistema de Cuentas Nacionales; la reorganización de la Tesorería y la implantación de la Cuenta Única del Tesoro; la organización del sistema de crédito público y la creación del registro central de la deuda pública, hasta entonces inexistente; el diseño, desarrollo informático y puesta en funcionamiento del Sistema Integrado de Información Financiera -SIDIF-; la digitalización del Archivo General de la Documentación Financiera; y la creación del Centro de Capacitación, por el que pasaron varios miles de agentes públicos argentinos y latinoamericanos, entre otras muchas transformaciones. Todo ello se realizó en un marco de rigurosa política fiscal y acompañado por un fenomenal equipo de trabajo.

A partir de esas experiencias llegué a una convicción simple, que después se confirmó en otros trabajos: un sistema de información de la gestión financiera gubernamental no comienza por la informática. Comienza por definir qué información financiera necesita el Estado y cómo debe organizarse para servir a la administración de los recursos públicos, la toma de decisiones, la capacidad de convertir decisiones en hechos, el control y la rendición de cuentas. Esta es una de las ideas centrales del ensayo.

Las herramientas tecnológicas disponibles, incluidas las plataformas preconfiguradas, la analítica de datos y la inteligencia artificial, pueden acelerar el procesamiento, automatizar tareas, facilitar controles, detectar anomalías y ampliar el aprovechamiento de la información. También pueden ser valiosos el financiamiento externo y la asistencia técnica internacional. Pero ninguno de esos recursos reemplaza la responsabilidad del Estado de definir qué información necesita, cómo debe registrarla, integrarla y utilizarla, ni de aprobar previamente

el modelo conceptual y funcional que ha de orientar la reforma. Si la tecnología se selecciona antes de esas definiciones, se corre el riesgo de adaptar las instituciones, las normas y los procedimientos a la herramienta, en lugar de que la herramienta responda a las necesidades del país. Ninguna plataforma ni algoritmo puede corregir un modelo equivocado, suplir conceptos imprecisos ni volver confiables datos cuyo origen, significado o responsabilidad no han sido definidos. Durante las últimas décadas, numerosos países de la región destinaron, en conjunto, cientos de millones de dólares a modernizar sus sistemas. Muchas inversiones produjeron avances indudables; otras quedaron absorbidas por prolongados procesos de adaptación, cambios de alcance y dependencia tecnológica. Cuando el diseño de base es débil, la informática solo consigue procesar con mayor rapidez los mismos problemas.

A lo largo de los años he observado un progresivo debilitamiento en la región de la cooperación y asistencia técnica internacional a las reformas de la gestión pública y, en particular, de la gestión financiera gubernamental. En otros tiempos, las Naciones Unidas, a través del PNUD; la OEA, mediante sus centros de capacitación; y los propios equipos técnicos y consultores del Banco Mundial y del BID desempeñaron un papel relevante en la formación de capacidades nacionales y en el acompañamiento sustantivo de los procesos de reforma. Hoy, salvo algunas valiosas excepciones, como por ejemplo la cooperación suiza a algunos países de la región, esa asistencia parece concentrarse principalmente en actividades vinculadas con la preparación, aprobación o ampliación de préstamos. Es necesario recuperar una verdadera asistencia técnica internacional, orientada a fortalecer las instituciones públicas, formar equipos nacionales y acompañar las reformas administrativas más allá de la operación crediticia.

No estamos descubriendo nada nuevo o, como decían los amigos venezolanos, a la mamá de Tarzán. Estamos ordenando ideas y recuperando principios probados para aplicarlos a posibilidades que antes no existían. El registro único, la integración de información financiera entre presupuesto y contabilidad y la necesidad de información confiable tienen larga tradición. Muchos errores recientes no se deben a la falta de innovaciones, sino al abandono o la aplicación incompleta de esos principios. La novedad no es, por sí misma, progreso; la permanencia de un principio útil tampoco significa atraso.

El ecosistema que se propone en las páginas siguientes debe estar en condiciones de responder, de manera integrada, a los requerimientos de información necesarios para programar, gestionar y controlar el ámbito gubernamental y, al mismo tiempo, alimentar las cuentas económicas -macro, microeconómicas y fiscales- del Gobierno General y satisfacer las necesidades de información de la ciudadanía, en general. La interoperabilidad, entendida no solo como intercambio técnico de datos sino como la posibilidad de que instituciones y sistemas distintos compartan reglas, conceptos y significados, es una condición necesaria para lograrlo. Los ecosistemas abren alternativas extraordinarias, pero no generan mejores gobiernos por sí mismos. Para aprovecharlos hacen falta proyectos bien concebidos, jurídica e institucionalmente factibles y capaces de traducir esas posibilidades en mejoras concretas.

Los SIGEF tradicionales fueron concebidos como sistemas transaccionales para registrar y procesar parte de las operaciones de la gestión financiera gubernamental - ¿presupuesto-ingresos-contabilidad-tesorería? -. Hoy deben articularse con un conjunto más amplio de sistemas vinculados con esa gestión. Este ensayo propone concebir esa articulación dentro de

un ecosistema de información de la gestión financiera gubernamental –SIGEFe-. El tránsito hacia ese nuevo modelo deberá responder, en cada país, al grado de desarrollo e integración alcanzado por su sistema existente.

Construir un ecosistema de esa naturaleza plantea dos exigencias inseparables. Por una parte, la información debe ser útil para quienes deciden en condiciones de información, tiempo y capacidad de análisis necesariamente limitados. Por otra, debe lograrse que los numerosos organismos, unidades ejecutoras y áreas operativas que intervienen en la gestión generen, registren, validen, transmitan y reciban los datos requeridos con integridad y oportunidad. En este marco, los aportes de Herbert Simon y Leonid Hurwicz proporcionan fundamentos útiles para comprender el sentido y los requisitos de un SIGEFe.

La teoría de la decisión de **Herbert Simon** parte de una realidad elemental: administrar es, en gran medida, decidir, y toda decisión se adopta bajo condiciones de racionalidad limitada; es decir, sin información completa ni tiempo o capacidad de análisis ilimitados. Un SIGEFe debe, por ello, organizar y poner a disposición información de la mayor calidad posible, en el momento necesario y en una forma adecuada para cada responsable. No sustituye el juicio de las autoridades ni elimina la incertidumbre, pero mejora las premisas sobre las cuales deben decidir y permite hacerlo con mayor fundamento, coherencia y responsabilidad.

La teoría del diseño de mecanismos desarrollada por **Leonid Hurwicz**, y en particular el principio de compatibilidad de incentivos se refiere directamente a la segunda exigencia. Un ecosistema de información constituye un mecanismo institucional de coordinación entre organismos, unidades ejecutoras y funcionarios que intervienen en momentos distintos y poseen información parcial. Su propósito no es solo reunir datos, sino lograr que sus decisiones y registros descentralizados produzcan información coherente, completa y útil para el conjunto. Para ello no basta con establecer procedimientos técnicamente correctos: las responsabilidades, validaciones, clasificadores, mecanismos de trazabilidad y controles deben articular el cumplimiento de las funciones particulares con las exigencias de información del conjunto. En los términos de Hurwicz, el buen funcionamiento del ecosistema depende de que sus reglas orienten las decisiones de cada participante hacia la producción de información íntegra, coherente y oportuna.

De todo lo anterior surge el enfoque del ensayo. No explica ni se propone explicar cómo programar o instalar un SIGEFe, sino cómo pensarlo antes de desarrollarlo, adquirirlo o modernizarlo: qué información debe producir, para quién, con qué alcance, mediante qué reglas y bajo la responsabilidad de qué instituciones.

Tampoco se ofrece una receta uniforme: las instituciones, normas y tradiciones administrativas difieren entre países, pero la diversidad no justifica concebir aisladamente cada componente ni renunciar a principios generales, definiciones concordantes, responsabilidades precisas, reglas compatibles y una arquitectura orientada a producir información del conjunto.

Es difícil escribir sobre un sistema de información de la gestión financiera gubernamental sin explicar previamente qué se entiende por Gestión Financiera Gubernamental, cuáles son sus componentes, sus propósitos y las relaciones que los vinculan. Desarrollar integralmente esa materia excedería, sin embargo, el alcance de este ensayo. Por esa razón, para su tratamiento

sistemático remito al "*Manual de Administración Financiera del Estado" que cito*[1], mientras que en estas páginas se abordan únicamente los conceptos necesarios para comprender el sistema de información y el ecosistema propuestos en tal contexto.

El ensayo está dirigido principalmente a quienes deben diseñar o reformar un SIGEF; conducir órganos rectores; desempeñarse en unidades ejecutoras o servicios administrativo-financieros; integrar equipos de proyecto; evaluar propuestas o decidir sobre la adquisición de sistemas o soluciones tecnológicas. También puede resultar de interés para investigadores y estudiantes; sin embargo, no ha sido escrito con una finalidad académica. Privilegia la claridad y la utilidad práctica, sin sacrificar rigor, por sobre las convenciones formales de exposición y referencias.

El texto mantiene algunas reiteraciones deliberadas. He preferido conservar ciertas ideas centrales allí donde resultan necesarias, especialmente para quienes consulten capítulos determinados sin recorrer el documento completo. Es posible que subsistan algunos errores de forma o de estilo y pido disculpas por ello. Sin embargo, he preferido poner a disposición un documento útil antes que prolongar indefinidamente su depuración formal, si con ello puede contribuir a evitar equivocaciones costosas y ahorrar recursos públicos que nuestros pueblos necesitan para otros fines. **No estamos presentando un libro de texto, sino, como ya se expresó, un documento de trabajo.**

El ensayo se concentra en la información de la gestión financiera gubernamental. No desarrolla la gestión física, la gestión por resultados ni el valor público, salvo en aquello que resulta necesario para comprender sus relaciones financieras. Son materias fundamentales, pero requerirían un trabajo complementario y pertenecen a campos en los que no pretendo atribuirme una especialización que no tengo.

La gestión financiera gubernamental suele asociarse con normas, cuentas, procedimientos y tecnologías. Sin embargo, su función esencial es administrar los recursos aportados por la sociedad y destinarlos a bienes, servicios y acciones públicas de valor. La calidad de sus sistemas incide, entre otras cuestiones, en la posibilidad de construir escuelas y hospitales, pagar salarios y jubilaciones, mejorar caminos, atender emergencias sociales y explicar el destino de los fondos confiados al gobierno. Un buen sistema de información financiera no asegura por sí solo un buen gobierno, pero ningún gobierno puede administrar adecuadamente ni rendir cuentas de manera sostenida sin información completa, confiable y oportuna, que permita conocer los efectos de cada operación. No se trata solo de una cuestión técnica, sino también institucional, con consecuencias directas para la población.

Un SIGEFe como el que se propone puede fortalecer de manera decisiva el combate contra la corrupción pública. Ese combate debe librarse sobre la base de la trazabilidad completa de las operaciones financieras gubernamentales, desde su origen hasta sus efectos finales. Un SIGEFe integrado, sustentado en registros únicos y responsabilidades claras, le quita a la corrupción su principal refugio: la opacidad. Reduce los espacios de discrecionalidad indebida, permite detectar la alteración, ocultamiento o desaparición de antecedentes y reconstruir

[1] [1] *"MANUAL DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO" - CAPÍTULO I: "LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO. ASPECTOS GENERALES" – Ricardo A. GUTIERREZ -Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal – Ministerio de Hacienda - Santo Domingo, República Dominicana, 2020.*

quién hizo qué, cuándo, con qué fundamento y con qué efecto. La transparencia y la trazabilidad no se agregan al final mediante un portal: se construyen desde el primer registro y se sostienen a lo largo de toda la cadena de información. **La trazabilidad así entendida tal vez pueda darle el certificado de defunción a la corrupción.**

Este ensayo procura aportar criterios prácticos para distinguir una verdadera integración de una mera vinculación tecnológica y para afirmar una idea central: el tiempo dedicado a pensar el modelo no demora la reforma; evita que se extravíe y requiera mayores erogaciones. Si un funcionario comprende que diseñar un SIGEFe es mucho más que reunir aplicaciones; si un equipo define sus productos de información antes de seleccionar una plataforma; si un órgano rector mira más allá de su propio subsistema; o si un país evita comprometer recursos escasos en una solución inadecuada, el esfuerzo habrá valido la pena. No se trata de inventar el agua caliente, sino de lograr que se caliente más rápido y a menor costo.

Más de un colega, al examinar esta propuesta, opinará que «eso no se puede hacer en plazos y con costos razonables». Yo les digo, con la autoridad que me dan más de sesenta años de laburo, estudio y experiencia en estos temas: **sí se puede.**

No pretendo que se comparta cada una de las afirmaciones aquí formuladas. Aspiro a que el trabajo aporte elementos para examinar prácticas, discutir propuestas y definir el modelo que cada país o gobierno considere más adecuado. La experiencia acumulada solo adquiere pleno valor cuando se ordena, se analiza críticamente y se transmite, de modo que quienes enfrenten tareas semejantes puedan partir de una base más firme y evitar errores cuyos costos ya conocemos.

Nota. *Durante la preparación de este ensayo recurrí, como herramienta auxiliar, a la inteligencia artificial para ampliar información sobre algunos temas informáticos, particularmente sobre las dimensiones técnica y sintáctica de la interoperabilidad, así como sobre las posibilidades de aplicación de la propia inteligencia artificial y de la analítica de datos en la materia. También la utilice en temas focales como apoyo puntual para la búsqueda de antecedentes y una superficial revisión de estilo. Las definiciones, análisis, criterios, recomendaciones y conclusiones expuestas en el ensayo son de mi exclusiva responsabilidad.*

*Dese a la presente publicación el carácter de **"edición preliminar".** Queda sujeta a correcciones de estilo, precisiones conceptuales y a la incorporación de observaciones que contribuyan a mejorar su contenido. La responsabilidad por todos los juicios de valor emitidos en el ensayo es personal del autor.*

INTRODUCCIÓN

Objeto y propósito del trabajo

Este ensayo tiene por propósito desarrollar fundamentos conceptuales y criterios de diseño para orientar la concepción, construcción, implantación, modernización o ampliación de los Sistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental (SIGEF), así como su evolución hacia ecosistemas de información. Busca contribuir a la definición de modelos conceptuales sólidos que permitan producir información pública integrada, consistente, confiable y oportuna, útil para gestionar, decidir, controlar, transparentar y rendir cuentas.

Dicho más sencillamente: el ensayo no procura enseñar cómo construir un SIGEF. Procura mostrar cómo debe pensarse antes de construirlo: comenzar por definir los productos de información - estados y reportes - que debe generar; determinar luego los datos, reglas, instituciones y procesos necesarios para producirlos; y resolver, recién entonces, la tecnología que habrá de sustentarlos.

De allí su orientación esencialmente práctica. No fue escrito primordialmente para la academia, aunque pueda resultarle de interés, sino para quienes diseñan, implantan, conducen u operan sistemas de información de la gestión financiera gubernamental. No es tampoco un manual de informática ni un tratado de contabilidad gubernamental. Su propósito es ordenar las decisiones institucionales, funcionales y tecnológicas necesarias para diseñar, modernizar o integrar esos sistemas y conducir su evolución hacia un ecosistema de información.

Esta cuestión reviste particular importancia. Después de más de tres décadas de experiencias en América Latina, algunos proyectos no alcanzaron plenamente los resultados esperados, debieron ser reformulados luego de inversiones significativas o dieron lugar a nuevos sistemas fragmentados. Ello obedeció, entre otras razones, a insuficiencias conceptuales o metodológicas, a la adopción de soluciones concebidas para otros propósitos o al intento de adecuar la gestión pública a una plataforma informática sin considerar suficientemente sus particularidades jurídicas, institucionales, presupuestarias, contables, económicas y/o administrativas. La experiencia muestra que, hasta ahora, no es factible concebir un SIGEF como un producto informático terminado, apto para aplicarse sin adaptaciones en cualquier país o nivel de gobierno. Puede optarse por adquirir una plataforma tecnológica o por desarrollarla, pero, en ambos casos, deberá adecuarse al marco normativo e institucional y al modelo conceptual y funcional definidos para la realidad de que se trate. La tecnología acompaña la reforma; no puede sustituirla. Contribuir a prevenir tales dificultades y a un mejor uso de los recursos públicos constituye una de las principales razones de este trabajo.

Naturaleza y destinatarios

El ensayo continúa y actualiza documentos conceptuales elaborados anteriormente por el autor, individualmente o con otros especialistas.[2] Recoge avances, limitaciones y dificultades

[2] *Ver al final del ensayo una selección de documentos sobre el tema donde el autor tuvo participación relevante en su preparación.*

observados en la práctica e incorpora desarrollos recientes sobre armonización de cuentas, interoperabilidad, ecosistemas digitales, analítica de datos e inteligencia artificial.

También está dirigido a quienes se inician en esta materia. Los primeros capítulos no agotan las disciplinas involucradas; proporcionan los conocimientos y orientaciones indispensables para comprender el conjunto y profundizar posteriormente en cada tema.

El ensayo adopta deliberadamente la perspectiva de la administración pública y de la gestión financiera gubernamental, sin desconocer la importancia de la informática. Las expresiones administración financiera gubernamental y gestión financiera gubernamental se emplean como equivalentes, salvo cuando el contexto requiera distinguirlas.

El punto de partida: la información que el Estado necesita

La idea que preside todo el desarrollo del ensayo es simple: la gestión financiera gubernamental debe diseñarse a partir de la información que el Estado necesita para su conducción, gestión y control.

Esta forma de concebir el diseño se apoya en el enfoque de la Teoría General de Sistemas (TGS), adoptado a lo largo de todo el ensayo. Sus aportes conceptuales permiten comprender al SIGEF como un conjunto de componentes interrelacionados, orientados a fines comunes y vinculados con un contexto institucional determinado. Sus aportes semánticos ayudan a identificar y definir con precisión los elementos que lo integran y las relaciones entre ellos. Sus aportes metodológicos, por su parte, ordenan la secuencia de diseño: antes de definir el procesamiento, deben precisarse los objetivos y los productos de información esperados; solo entonces pueden determinarse los datos de entrada, las reglas, los procesos que los transforman, los componentes necesarios y las relaciones del sistema con su entorno. En otras palabras, la TGS obliga a pensar primero el conjunto y luego sus partes.

La complejidad del sistema proviene de la propia gestión financiera del Estado y de la necesidad de convertir numerosas operaciones, realizadas por múltiples instituciones y responsables, en información integrada, confiable y útil. La mayor parte de los hechos y registros se origina en las unidades que administran recursos y realizan operaciones. Por ello, el sistema no puede concebirse únicamente para los órganos centrales de Hacienda: debe facilitar la tarea de quienes gestionan, evitar registros múltiples, permitir el seguimiento de los trámites y proporcionarles información útil y oportuna.

Desde esta perspectiva, un SIGEF correctamente diseñado debe procurar:

- información confiable y disponible en el momento necesario y, cuando resulte posible, en tiempo real;
- registro único de los datos básicos en el lugar donde se originan;
- trazabilidad integral de las operaciones, desde su inicio hasta la finalización de los respectivos procesos;
- utilidad efectiva para los responsables de la gestión, la conducción, los órganos de control y la rendición de cuentas; y
- producción coherente de estados y reportes a partir de una misma base de información.

La calidad de los productos depende de la integridad, oportunidad y respaldo documental de los datos incorporados en su origen: **lo que no ingresa correctamente al sistema no puede obtenerse correctamente de él.**

El SIGEF registra y procesa hechos y operaciones respaldadas documentalmente. Por sí mismo, no realiza proyecciones ni sustituye los modelos estadísticos, econométricos o analíticos; proporciona, en cambio, una base de información confiable para elaborar tales proyecciones y análisis. Por estas razones, los productos que se pretende obtener, las cuentas necesarias y la identificación de las entidades contables responsables deben definirse al comienzo del diseño, y no al final. **Solo sobre esa base corresponde definir la solución informática que habrá de utilizarse.**

Fundamentos jurídicos, institucionales y contables

El diseño de un SIGEF es, antes que un problema informático, una cuestión jurídica, institucional, presupuestaria y contable. En tal contexto, **tres aspectos son decisivos: la base jurídico-institucional, la identificación de las entidades contables y las cuentas y su organización.**

El primer fundamento es la base jurídico-institucional de la administración pública. Las reformas pueden inspirarse en modelos generales, pero deben ajustarse al orden constitucional y jurídico de cada país. Por el principio de legalidad, los órganos públicos solo pueden actuar cuando una norma les atribuye competencia. Toda reforma deberá desenvolverse dentro de ese marco, promover las modificaciones necesarias o diseñar soluciones compatibles con él. La interoperabilidad también exige coherencia normativa y responsabilidades claras; no puede alcanzarse únicamente mediante interfaces tecnológicas.

En ese marco, el presupuesto público - institución esencial del sistema republicano - constituye el eje de la gestión financiera gubernamental. La división de poderes se refleja en su ciclo: el Poder Ejecutivo lo formula y ejecuta; el Poder Legislativo lo aprueba, controla y recibe la rendición de cuentas; y el Poder Judicial interviene cuando corresponde resolver cuestiones relacionadas con la legalidad.

Al finalizar cada ejercicio, el Poder Ejecutivo debe explicar cómo obtuvo y aplicó los recursos autorizados. El presupuesto no es solo una autorización para gastar: también organiza la acción del gobierno y orienta la provisión económica, eficiente y efectiva de bienes y servicios. Conserva, sin embargo, su naturaleza jurídica y política. No es casual que los congresos aprueben presupuestos y no estados financieros proyectados.

El segundo fundamento es la entidad contable. La contabilidad gubernamental, las estadísticas fiscales y las cuentas nacionales requieren identificar con precisión el sujeto al cual se atribuyen las transacciones, los activos, los pasivos y los resultados económicos.

Como regla general, la entidad contable gubernamental debe corresponder a una unidad institucional jurídicamente reconocida, capaz de poseer activos, contraer pasivos, realizar operaciones en nombre propio, asumir responsabilidad por ellas y mantener un conjunto completo de cuentas.

Esta delimitación evita confundir una dependencia administrativa con una entidad económica autónoma. Los ministerios y demás órganos sin patrimonio ni responsabilidad propia forman parte de la entidad contable pública central y no se convierten en entidades contables independientes por disponer de autonomía funcional, administrativa o presupuestaria.

Las entidades contables se conciben como **centros de registro, responsabilidad y rendición de cuentas**. En ellas se originan y registran los hechos económicos que luego deberán integrarse, agregarse o consolidarse. La entidad contable, como unidad institucional, constituye así el vínculo común entre la contabilidad gubernamental, las estadísticas fiscales, las cuentas nacionales, los registros de activos y pasivos y la delimitación del Gobierno General y del sector público. Una delimitación correcta evita duplicaciones, ahorra recursos y permite identificar con precisión el origen y la responsabilidad de cada dato. Una delimitación errónea multiplica, sin necesidad ni beneficio, sistemas, bases de datos, instalaciones, equipos, procesos y estructuras administrativas. Por esa razón, **el tema de la entidad contable ocupa un lugar central en este ensayo**.

El tercer fundamento es la formulación de un **Sistema Armonizado de Cuentas**, que comprenda en forma articulada las cuentas públicas transaccionales, en particular las presupuestarias y contables, con las cuentas económicas - macroeconómicas, microeconómicas y fiscales -, respetando la finalidad y estructura de cada una. Armonizarlas no significa confundirlas ni someterlas a un criterio único, sino establecer relaciones conceptuales y metodológicas explícitas que les permitan funcionar concertadamente.

En tal contexto, **las cuentas** ocupan un lugar central. La identificación inequívoca de las cuentas públicas mediante clasificadores y un catálogo de cuentas coherentes permite establecer correspondencias entre los registros presupuestarios y contables y los requerimientos de las cuentas económicas. Solo sobre esa base pueden generarse, mediante reglas explícitas, los estados y reportes presupuestarios, contables y económicos que el sistema debe producir. Las cuentas cumplen en la información pública una función semejante a la del código genético en el cuerpo humano: dan identidad a cada hecho y hacen posible relacionarlo coherentemente con los demás.

En concreto, **las cuentas** constituyen el elemento ordenador del sistema. De ellas derivan los clasificadores y otras estructuras comunes de información. Sobre estas bases se sostienen el registro único, el devengo como eje integrador, la trazabilidad y la producción coherente de estados y reportes. No se trata de reunir la información al final, sino de organizarla adecuadamente desde su origen.

El devengo constituye el otro referente esencial de la integración. Su adecuada definición y aplicación permite reconocer las transacciones en el período que les corresponde y vincular la información presupuestaria, contable y económica. Ello no elimina los momentos presupuestarios propios de cada país ni sustituye las reglas aplicables a cada subsistema, pero proporciona una referencia indispensable para la consistencia y conciliación de la información.

Un SIGEF así concebido permite que las cuentas gubernamentales y económicas se sustenten en transacciones registradas en origen, bajo criterios homogéneos, responsabilidades definidas y reglas verificables.

De ese modo, la información sobre el gasto público, el ahorro, la inversión, el financiamiento y el endeudamiento, así como sus vínculos con las cuentas nacionales, los estados y reportes de finanzas públicas y monetarias, la balanza de pagos y las cuentas económicas ambientales, podrá reducir y hasta eliminar, su dependencia de estimaciones, conciliaciones y reconstrucciones posteriores. Sin perder su naturaleza ni las metodologías propias de los marcos fiscales y macroeconómicos, la información sobre el Gobierno General contará con respaldo documental, trazabilidad y el rigor contable que aporta un Sistema Armonizado de Cuentas. Este es uno de los aportes principales del modelo desarrollado en este ensayo.

El SIGEF y la informática

Uno de los problemas más frecuentes ha sido considerar a los SIGEF como una herramienta informática destinada principalmente a procesar el presupuesto, la tesorería y la contabilidad. Esta visión pierde de vista su propósito: producir información integrada, consistente y útil para la conducción del Estado.

La integración no es exclusivamente informática: resulta de articular instituciones, normas, procesos, cuentas, datos, responsabilidades y objetivos. Puede haber intercambio electrónico sin verdadera integración, o una base de datos común sin coherencia conceptual. Para producir registros, estados y reportes consistentes se requieren normas compatibles y criterios metodológicos que relacionen los datos presupuestarios, contables, financieros, fiscales, económicos y administrativos.

Las NICSP y el SIGEF

En este marco, las **Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)** constituyen una referencia importante para orientar los criterios contables y la preparación de los estados financieros, y pueden aportar información útil para la elaboración de las cuentas económicas. No representan, sin embargo, la única base posible para producir información ordenada y de calidad. Un sistema nacional de contabilidad pública técnicamente sólido también puede proporcionarla, siempre que sus conceptos, clasificaciones, bases de registro y métodos de valoración se encuentren claramente definidos y puedan relacionarse y conciliarse con los requerimientos fiscales y macroeconómicos.

Las NICSP tampoco deben determinar por sí solas la estructura, el contenido ni el grado de detalle del catálogo de cuentas, ni la arquitectura funcional del SIGEF. Estas decisiones deben responder a los productos de información requeridos, a las características institucionales del país, a sus normas presupuestarias y contables y a las necesidades de registro de sus operaciones. Un catálogo más extenso no produce necesariamente mejor información y puede, por el contrario, reducir su coherencia, trazabilidad y utilidad.

De los SIGEF al Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental

Los SIGEF ya no pueden diseñarse únicamente con la lógica conceptual y tecnológica de sus primeras experiencias en la región. Los esfuerzos iniciales procuraron superar la fragmentación mediante la integración de los sistemas de presupuesto, ingresos, tesorería, contabilidad y en algunos pocos casos crédito público. Con posterioridad, algunas experiencias avanzaron hacia estructuras comunes de datos y mecanismos de articulación; la

interoperabilidad permitió relacionar instituciones y sistemas que conservan sus funciones y responsabilidades; y el enfoque de ecosistema incorporó una visión más amplia, en la que interactúan instituciones, normas, procesos, personas, datos, aplicaciones, servicios e infraestructura tecnológica.

En este trabajo se utiliza la expresión **Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental** - SIGEFe - para denominar el conjunto de instituciones, normas, procesos, personas, datos y recursos tecnológicos que intervienen coordinadamente en la producción, integración, intercambio y utilización de la información sobre la gestión financiera gubernamental.

La expresión no pretende abarcar todos los aspectos de la gestión financiera gubernamental, sino considerarlos en cuanto condicionan la producción, calidad, integración y utilización de la información. En un sentido amplio, el **Ecosistema de Gestión Financiera Gubernamental** comprende el conjunto de instituciones, sistemas, normas, procesos, personas y recursos que intervienen en dicha gestión. Este ensayo se concentra en su **Ecosistema de Información**, es decir, en las condiciones que permiten producir, integrar, intercambiar y utilizar información confiable y oportuna, sin sustituir las funciones ni las responsabilidades propias de las instituciones y sistemas que la originan. El Ecosistema Informático, por su parte, comprende la infraestructura, las aplicaciones y los servicios de soporte. La información es el eje articulador, pero el ecosistema incluye también a quienes la generan y utilizan, así como las normas y procesos correspondientes.

Toda administración que se proponga avanzar desde un SIGEF tradicional hacia un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental debería comenzar por diagnosticar el grado de desarrollo, integración y cobertura de su sistema existente. Cuando el SIGEF sea sólido y cuente con sus componentes esenciales debidamente integrados, podrá ampliarse gradualmente su articulación con los demás sistemas vinculados con la gestión financiera gubernamental. Cuando sea incompleto, fragmentado o conceptualmente débil, su fortalecimiento o reemplazo parcial o total deberá formar parte de la estrategia de construcción del ecosistema. Sobre esa base deberá definirse una estrategia gradual que establezca prioridades, secuencias, responsabilidades y resultados esperados. La conexión tecnológica entre sistemas, por sí sola, no corrige las deficiencias de la información que circula entre ellos ni reemplaza la integración conceptual, institucional y funcional.

El modelo propuesto procura orientar esa evolución sin debilitar las funciones de los SIGEF existentes ni las responsabilidades de cada institución. Su finalidad es que la incorporación gradual de nuevos participantes y fuentes de información fortalezca la coherencia, la calidad y la utilidad de la información financiera gubernamental.

La analítica de datos y la inteligencia artificial

La analítica de datos y la inteligencia artificial pueden ampliar considerablemente la capacidad para examinar información, identificar patrones y anomalías, anticipar riesgos, fortalecer el control y apoyar la planificación y las decisiones públicas. No deben considerarse, sin embargo, el punto de partida para el diseño de un SIGEF ni un medio para remediar sus debilidades conceptuales, institucionales o informativas.

La calidad de sus resultados depende de la integridad, consistencia, significado y trazabilidad de los datos utilizados. Cuando estos son incompletos, incorrectos o responden a conceptos diferentes, los modelos pueden reproducir e incluso ampliar los errores y sesgos existentes. La inteligencia artificial no reemplaza la coherencia institucional, las normas, las reglas de negocio, la calidad de los procesos, la gobernanza de los datos ni la responsabilidad humana: se apoya en todos ellos.

La inteligencia artificial seguramente modificará métodos de trabajo y formas de procesamiento. Sin embargo, al menos por ahora, no modificará los fundamentos jurídicos, conceptuales y contables de la gestión financiera gubernamental. Podrá facilitar el análisis y la interpretación de la información disponible, pero su utilidad dependerá siempre de una condición previa: que las transacciones hayan sido correctamente registradas y procesadas por un SIGEFe capaz de producir información integrada, confiable y trazable.

Su incorporación puede realizarse gradualmente y acompañar la construcción y maduración del ecosistema, comenzando por aquellos ámbitos que dispongan de datos adecuados, reglas claras y responsabilidades definidas. No es necesario esperar hasta que todo el ecosistema se encuentre terminado; pero cada aplicación deberá contar con condiciones suficientes de calidad, seguridad, explicabilidad, trazabilidad y supervisión humana. La inteligencia artificial puede potenciar un sistema correctamente concebido e incluso contribuir a su mejoramiento, pero no puede sustituir las bases sobre las cuales debe construirse.

Alcance del ensayo

El ensayo se refiere al ámbito gubernamental en el sentido específico definido en el Capítulo 1: comprende los distintos niveles de gobierno y las unidades que los integran. A los efectos de su desarrollo, excluye los fondos de seguridad social y las sociedades públicas. Esta delimitación temática no modifica la clasificación institucional que, según los marcos estadísticos aplicables, pueda corresponder a tales entidades dentro del Gobierno General o del sector público.

La propuesta que se formula no resulta, en principio, aplicable de manera íntegra a entidades públicas de pequeña escala como, por ejemplo, los municipios rurales de escasa población y limitada capacidad administrativa. Para esos casos deberá diseñarse un sistema simplificado, concebido ad hoc, que respete los lineamientos, cuentas y requerimientos mínimos de información necesarios para integrar y consolidar sus registros con los del gobierno central.

El texto se concentra en la gestión financiera gubernamental. No desarrolla la planificación física, la evaluación presupuestaria, la gestión por resultados ni la medición del valor público. Para avanzar hacia esos campos deberá incorporarse a la información financiera la correspondiente información física, de resultados y de impacto en la población. Esta delimitación no aísla la gestión financiera del resto de la administración: la interoperabilidad y los ecosistemas deberán alcanzar progresivamente a toda la gestión pública.

Tampoco se desciende a las especificaciones propias de un proyecto informático. Solo se formulan los criterios necesarios para comprender la función de la plataforma y asegurar que la tecnología responda al modelo institucional y funcional, y no a la inversa.

El objetivo operativo es contribuir al diseño de sistemas capaces de producir, oportunamente y, cuando resulte posible, en tiempo real, información presupuestaria, contable y económica útil, confiable y respaldada documentalmente, conforme a las normas nacionales y los estándares internacionales. Ello deberá fortalecer la toma de decisiones y el cumplimiento de las obligaciones jurídicas; contribuir a la eficacia, eficiencia y economicidad; sustentar los sistemas de evaluación y resultados; y favorecer la transparencia, el control y la rendición de cuentas.

Organización del texto

La estructura del ensayo responde a la misma lógica sistémica que se propone para el diseño de los SIGEFe: primero se establece el contexto institucional, conceptual y contable; luego se definen los productos de información que el sistema debe generar; a continuación se desarrollan las bases de la integración, los fundamentos de la interoperabilidad y del procesamiento de los datos, así como el ecosistema que articula el conjunto; y, finalmente, se presentan las reflexiones y recomendaciones derivadas de la experiencia para el diseño y ejecución de este tipo de proyectos.

PARTE I - Fundamentos del SIGEF

La Primera Parte establece los fundamentos institucionales, económicos, jurídicos, presupuestarios, contables y sistémicos necesarios para comprender el propósito del ensayo. Su finalidad no es desarrollar exhaustivamente cada una de las disciplinas involucradas, sino proporcionar los conocimientos y criterios indispensables para interpretar el funcionamiento del conjunto y delimitar correctamente el ámbito en el cual debe operar un SIGEF.

El **Capítulo 1** examina el contexto institucional de la gestión financiera gubernamental, delimita las unidades comprendidas y muestra la composición del Gobierno General y del sector público.

El **Capítulo 2** desarrolla las cuentas, sus distintas clases, sus finalidades y las relaciones que deben establecerse entre ellas para conformar un Sistema Armonizado de Cuentas.

El **Capítulo 3** aborda la entidad contable, las bases de registro, las políticas contables, la consolidación, la trazabilidad y otros elementos esenciales del contexto contable. Incluye, asimismo, referencias a las NICSP, cuyo tratamiento se desarrolla principalmente en un anexo específico. En particular, destaca la función de las entidades contables como centros de registro, responsabilidad y rendición de cuentas.

El **Capítulo 4** delimita los conceptos de sistema de información, SIGEF, interoperabilidad y ecosistema, que constituyen el marco de referencia para los desarrollos posteriores.

PARTE II - Estados y reportes financieros a generar

La Segunda Parte se concentra en los productos de información que justifican la existencia del sistema. Responde a la pregunta que debe preceder a toda decisión de diseño: **¿qué información se espera obtener del SIGEF y quiénes necesitan utilizarla?**

El **Capítulo 5**, único de esta Parte, identifica y organiza los principales estados y reportes **prototipo** que deberían elaborarse para atender las necesidades de las autoridades, los responsables de la gestión, los órganos rectores, el Poder Legislativo, los organismos de control y la ciudadanía. Asimismo, identifica los ámbitos institucionales responsables de su preparación. El tratamiento analítico de este capítulo es deliberado: permite apreciar la magnitud y complejidad de la información que el sistema debe procesar y generar. La identificación y selección concreta de estos productos dependerán siempre de las normas vigentes, las características institucionales y las decisiones adoptadas por cada gobierno.

PARTE III - Fundamentos de la interoperabilidad y de los ecosistemas de información financiera

La Tercera Parte desarrolla los fundamentos teóricos, metodológicos y tecnológicos que sustentan la interoperabilidad y la consolidación de los ecosistemas de información financiera gubernamental.

El **Capítulo 6** desarrolla los fundamentos conceptuales, tecnológicos y organizacionales que garantizan la integración y la interoperabilidad entre las distintas instituciones y componentes de la gestión financiera pública. Sobre esta base de articulación, expone las reglas metodológicas y operativas requeridas para unificar y procesar datos presupuestarios, contables, fiscales y macroeconómicos, asegurando la trazabilidad de las operaciones y la producción eficiente de reportes.

El **Capítulo 7** analiza los SIGEF bajo el enfoque de ecosistemas de información financiera gubernamental, examinando sus características y la dinámica de articulación entre actores públicos sin alterar sus responsabilidades institucionales. A nivel técnico, detalla sus componentes esenciales —núcleo, motor integrador y plataforma informática— para concluir con el análisis de la analítica de datos y la inteligencia artificial como capacidades estratégicas.

PARTE IV – Lecciones de la experiencia

La Cuarta Parte reúne las reflexiones y recomendaciones surgidas de la experiencia acumulada en numerosos procesos de reforma y proyectos de diseño, implantación y modernización de sistemas de gestión financiera pública.

El **Capítulo 8** no formula reglas rígidas ni propone soluciones de aplicación universal. Procura identificar las condiciones que la práctica ha demostrado como decisivas para el éxito de los procesos que tienen por propósito desarrollar, modernizar o expandir SIGEFe, advertir sobre errores que han provocado demoras, fracasos y un uso ineficiente de los recursos públicos, y proponer criterios que deberían tenerse en cuenta antes de adoptar decisiones institucionales, funcionales o tecnológicas.

Las **Consideraciones finales** recogen las principales conclusiones del ensayo y proyectan el análisis hacia la evolución futura de los SIGEF y de los Ecosistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental. En ese marco, consideran cuatro tendencias: trazabilidad completa, gobernanza de datos, gestión por resultados y valor público. Finalmente, reafirman que el aprovechamiento de tecnologías avanzadas, como la inteligencia artificial, depende estrictamente de la vigencia de los fundamentos institucionales y conceptuales del sistema.

Los anexos, incluidos a continuación de los capítulos relacionados con los respectivos temas, abordan asuntos que, por su carácter específico, conviene tratar separadamente. Su finalidad es ampliar o aclarar cuestiones directamente vinculadas con el eje central del ensayo, cuya adecuada comprensión resulta necesaria dado que, con frecuencia, han dado lugar en la práctica diaria, a dificultades, omisiones o interpretaciones erróneas que perjudican al sistema en su conjunto. La siguiente lista los muestra ordenados por capítulos:

CAPÍTULO 2:

ANEXO A: REFORMAS RELEVANTES SOBRE CUENTAS EN EL SCN 2025

ANEXO B: LAS SUBCUENTAS CONTABLES EN UN MODELO INTEGRADO DE DATOS

ANEXO C: LOS CENTROS DE COSTOS Y SUS CUENTAS EN LA GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

CAPÍTULO 3*:*

ANEXO: LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP)

CAPÍTULO 4:

ANEXO A: VOCABULARIO BASICO RELACIONADO CON LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN

ANEXO B: LAS SOCIEDADES PÚBLICAS Y SU RELACIÓN CON LOS SIGEF

CAPÍTULO 5:

ANEXO A: SOBRE LA PROGRAMACIÓN DE COMPROMISOS Y SU REGISTRO

ANEXO B: *REPORTES A GENERAR POR LOS ÓRGANOS CENTRALES, LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVO-FINANCIEROS Y LAS UNIDADES EJECUTORAS*

ANEXO C: CAPTACIÓN DE LA RECAUDACIÓN FISCAL POR ENTIDADES DESCENTRALIZADAS Y SU REGISTRO CONTABLE

A continuación de esta Introducción se presenta un apartado con las **ideas-fuerza** que presiden el ensayo. No constituyen una segunda introducción ni reemplazan el desarrollo de los capítulos. Procuran expresar, en forma breve y directa, las ideas centrales que orientan el ensayo y que deberían ser tenidas en cuenta por quienes participen en el diseño, desarrollo, implantación o modernización de estos sistemas.

El desafío de diseñar un SIGEFe

Cualquiera sea la concepción política acerca del rol del Estado en la economía, toda administración pública necesita información financiera confiable, oportuna y pertinente. No puede existir una gestión financiera racional ni una política fiscal sólida sin un sistema de información eficaz; son interdependientes.

En la actualidad no existen obstáculos conceptuales o tecnológicos insalvables para diseñar sistemas integrados de información financiera consistentes y eficaces. Las principales limitaciones continúan radicando en la falta de claridad conceptual, las

incompatibilidades normativas, las debilidades institucionales y organizacionales y las metodologías inadecuadas de diseño e implantación.

El recorrido comienza en los fundamentos tradicionales de la administración financiera pública —la legalidad, el presupuesto, las instituciones, las cuentas y la responsabilidad— y avanza hacia la interoperabilidad, los ecosistemas, la analítica de datos y la inteligencia artificial. No existe contradicción entre ambos extremos: las nuevas capacidades solo producirán resultados confiables si se apoyan en aquellos fundamentos.

Si quienes deban iniciar, revisar o modernizar un SIGEF encuentran en estas páginas una respuesta clara y ordenada acerca de por dónde comenzar, qué cuestiones deben resolver primero y qué errores conviene evitar, el propósito de este trabajo se habrá cumplido. En definitiva, se trata de contribuir a que los recursos públicos se administren con responsabilidad y se orienten, del mejor modo posible, a los bienes y servicios que la sociedad necesita.

IDEAS FUERZA QUE PRESIDEN EL ENSAYO

Las siguientes ideas-fuerza sustentan los principales criterios desarrollados en el ensayo:

1. No puede existir una gestión financiera pública racional sin un **sistema de información** capaz de producir información confiable y disponible en el momento necesario para conducir, gestionar, controlar y rendir cuentas.
2. La **Teoría General de Sistemas** fundamenta la concepción del ensayo y proporciona la metodología para el análisis, diseño y desarrollo de los SIGEFs.
3. **El diseño del SIGEF** debe ajustarse al marco jurídico e institucional de cada país.
4. **El presupuesto** constituye el eje legal y republicano de la gestión financiera gubernamental. Los Congresos aprueban ingresos y gastos, no pérdidas o ganancias. Y debe rendirse cuenta por ello.
5. Ninguna iniciativa vinculada con un SIGEF, cualquiera sea su objeto, modalidad o financiamiento, debe emprenderse sin definir previamente su alcance y contar con un **modelo conceptual** coherente con la organización jurídico- institucional y aprobado por la autoridad hacendaria competente.
6. El diseño debe comenzar por la identificación de los **productos de información** que el Estado en su conjunto necesita obtener. A partir de ellos se definen los datos, las reglas, las instituciones, los procesos y, finalmente, la tecnología necesaria.
7. La **entidad contable** es el eje alrededor del cual se organiza y opera todo el SIGEF institucional. Una definición incorrecta compromete la consistencia del sistema en su conjunto.
8. **Las cuentas** presupuestarias, contables y económicas deben conformar un **Sistema Armonizado de Cuentas**, sin perder sus finalidades y características propias. El **devengo** constituye una referencia esencial para articular y conciliar la información producida por esas cuentas.
9. Todo **registro** en el sistema debe encontrarse respaldado por actos y documentos verificables: si no existe comprobante, no debe existir registro.
10. **Las NICSP** orientan la contabilidad y la preparación de los estados financieros, pero no determinan por sí solas el catálogo de cuentas, la arquitectura funcional ni el diseño integral del SIGEF.
11. **La integración** no consiste solamente en conectar aplicaciones informáticas. Exige armonizar normas, conceptos, cuentas, clasificadores, datos, procesos y responsabilidades institucionales.
12. Un sistema es verdaderamente integrado cuando cada transacción, **registrada una única vez en su origen** y respaldada por actos y documentos verificables, produce los efectos presupuestarios, contables y económicos que correspondan, conforme a reglas previamente definidas.
13. **La interoperabilidad y los ecosistemas** amplían las posibilidades de integración, intercambio y utilización de la información. Sin embargo, ningún sistema puede producir información que no haya sido captada y registrada correctamente: **lo que no entra, no sale**.

14. **La informática** es un instrumento al servicio del modelo conceptual y del SIGEF. No existe una plataforma tecnológica preconfigurada que pueda aplicarse directa e indistintamente, sin adaptaciones, en todos los países y niveles de gobierno; toda solución debe adecuarse al contexto jurídico e institucional y al modelo conceptual y funcional previamente definido.
15. **La analítica de datos y la inteligencia artificial** pueden transformar información en conocimiento y ampliar la capacidad de procesarla y analizarla, pero no reemplazan el marco jurídico-institucional ni la calidad de los datos, las reglas de negocio ni la responsabilidad humana.
16. **La trazabilidad integral** de las operaciones financieras gubernamentales y el acceso público a la información constituyen condiciones esenciales para la transparencia y para prevenir, detectar y combatir frontalmente la corrupción.
17. **Los estados macroeconómicos, microeconómicos y fiscales** que produce el sistema no son estadísticas, tienen rigor contable.
18. **No se pretende inventar lo que ya existe,** sino ordenar conceptos, aprovechar experiencias exitosas y ofrecer una base firme para diseñar los nuevos sistemas que facilitan los actuales desarrollos tecnológicos.
19. **La consideración integrada** de los estados de ejecución presupuestaria, fiscales, contables y de las cuentas macroeconómicas permite conocer simultáneamente y con oportunidad y confiabilidad la ejecución del presupuesto, los resultados fiscales, la situación patrimonial y los efectos económicos de la gestión financiera gubernamental.
20. En todo el ensayo, subsiste el espíritu de Lucas Pacioli. Se aspira a que el sistema de información financiera gubernamental cumpla con el rigor, el equilibrio metodológico, la exactitud y la verificabilidad de **la contabilidad.**

PARTE I- FUNDAMENTOS DEL SIGEF

CAPÍTULO 1- CONTEXTO INSTITUCIONAL

1.1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS

En este capítulo se presentan, de manera necesariamente esquemática, los principales elementos institucionales que permiten delimitar el universo comprendido por los sistemas de información de la Gestión Financiera Gubernamental y organizar su información por unidades, sectores y subsectores.

El desarrollo detallado de estas materias, indispensable para el trabajo especializado, se encuentra en los manuales técnicos que las definen y sistematizan, particularmente en el Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008)[3] y en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014), a los cuales corresponde remitirse para su estudio más profundo.

1.2. LA UNIDAD INSTITUCIONAL

De acuerdo con el SCN y el MEFP, una unidad institucional es una entidad económica que tiene capacidad, por derecho propio, para poseer activos, contraer pasivos y realizar actividades económicas y transacciones con otras unidades. Participa, asimismo, en los procesos de producción, distribución y consumo de bienes y servicios dentro de una economía.

Las unidades institucionales pueden adoptar diversas formas, entre ellas hogares, sociedades, instituciones sin fines de lucro y entidades gubernamentales.

De la lectura del SCN 2008 y del MEFP 2014 se desprende que sus principales atributos son los siguientes:

- Son propietarias de bienes y activos y pueden disponer de ellos; en consecuencia, están facultadas para transferirlos o intercambiarlos mediante transacciones con otras unidades institucionales.
- Tienen capacidad para adoptar decisiones y realizar actividades económicas por las cuales son directamente responsables ante la ley.
- Pueden incurrir en pasivos en nombre propio, asumir obligaciones o compromisos futuros y celebrar contratos de conformidad con la normativa vigente.
- Disponen —o pueden disponer cuando resulte necesario— de un conjunto completo de cuentas contables -patrimoniales y de resultados-. La posibilidad de elaborar dicho conjunto de cuentas constituye una condición esencial para su identificación como unidad institucional.

Las unidades institucionales constituyen las unidades básicas de observación y medición de las estadísticas macroeconómicas. Su adecuada identificación permite sectorizar la economía,

[3] *Ya está oficialmente editado el SCN 2025 (aún no editado en idioma español)*

determinar las contrapartes de las transacciones y posiciones de saldo y efectuar los correspondientes procesos de agregación y consolidación.

Este concepto reviste especial importancia para la organización y el diseño de los **Sistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental,** ya que permite estructurar analíticamente la información institucional y realizar los procesos de agregación y consolidación necesarios para producir información presupuestaria, contable y económica sobre agregados institucionales de mayor jerarquía.

1.3. LOS SECTORES INSTITUCIONALES DE LA ECONOMÍA

A los efectos de describir y analizar la economía total de un país, tanto el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN) como el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) agrupan a los agentes económicos residentes[4] en cinco sectores institucionales. Estos sectores son:

- Sociedades no financieras
- Sociedades financieras
- Gobierno general
- Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH)
- Hogares

Esta sectorización constituye el marco de referencia utilizado por el SCN y el MEFP para la compilación y el análisis de las estadísticas macroeconómicas y fiscales.

a. Sociedades no financieras

Las sociedades no financieras - o empresas no financieras - son unidades institucionales cuya actividad principal consiste en la producción de bienes o servicios no financieros destinados al mercado.[5] El sector comprende sociedades públicas, privadas nacionales y bajo control extranjero.[6]

Son entidades capaces de generar utilidades u otras ganancias financieras para sus propietarios. Se caracterizan por ser reconocidas por la ley como entidades jurídicas separadas de sus propietarios. La clave para clasificar una unidad como una sociedad en las estadísticas macroeconómicas no es su condición jurídica sino la naturaleza económica de sus actividades.

De particular importancia es la característica de producir bienes y servicios para el mercado a **precios económicamente significativos** (producción de mercado). (MEFP 2.66). Este aspecto resulta particularmente relevante en las estadísticas fiscales, ya que permite determinar si una entidad pública debe clasificarse como empresa pública o como parte del Gobierno General.

---

[4] SCN 4.10. Residencia "La residencia de cada unidad institucional es el territorio económico con el cual tiene la relación más fuerte, en otras palabras, su centro predominante de interés económico."
[5] SCN 4.94
[6] MEFP 2.52

Los precios se consideran **"económicamente significativos**" cuando las ventas cubren la mayor parte de los costos de producción y los consumidores pueden decidir libremente si adquieren o no el bien o servicio, así como la cantidad que desean comprar, en función del precio establecido.

Algunos países utilizan reglas prácticas para esta clasificación. Por ejemplo, cuando los ingresos por ventas no cubren al menos el 50 % de los costos de producción, la entidad suele clasificarse dentro del Gobierno General. En otros casos se aplican porcentajes distintos según la normativa estadística nacional.

b. Sociedades financieras

Las sociedades financieras - instituciones financieras - son unidades institucionales, públicas o privadas, cuya actividad principal consiste en la prestación de servicios financieros, incluida la intermediación financiera.

Este sector comprende, entre otras entidades, el banco central, las sociedades captadoras de depósitos, los fondos de inversión, las compañías de seguros, los fondos de pensiones y las sociedades dedicadas a actividades financieras auxiliares.

La producción de servicios financieros comprende actividades como la intermediación financiera, la gestión del riesgo, la transformación de liquidez y la administración de instrumentos y activos financieros.

c. Gobierno General:

El sector Gobierno General está constituido por unidades institucionales residentes cuya actividad principal consiste en cumplir las funciones de gobierno. Estas unidades producen principalmente bienes y servicios no de mercado destinados al consumo individual o colectivo, redistribuyen el ingreso y la riqueza y se financian fundamentalmente mediante impuestos, contribuciones y otros ingresos obligatorios, así como mediante transferencias. (Fuente: SCN 2-17)

En este sector se concentran las operaciones fiscales del Estado y, en consecuencia, constituye el ámbito institucional básico para la organización de los sistemas de información de la gestión financiera gubernamental.

d. Instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH):

Este sector comprende entidades jurídicas cuya actividad principal consiste en producir servicios no de mercado destinados principalmente a los hogares o a la comunidad en general. Sus recursos provienen, por lo general, de contribuciones voluntarias, cuotas de sus miembros, transferencias y rentas de la propiedad.

Estas instituciones no están controladas por el gobierno y suministran sus bienes y servicios a los hogares gratuitamente o a precios económicamente no significativos. Las instituciones sin fines de lucro controladas por el gobierno no forman parte de este sector, sino del Gobierno General.

e. Hogares:

Los hogares son unidades institucionales constituidas por una persona o un grupo de personas que comparten un mismo alojamiento, reúnen total o parcialmente sus ingresos y patrimonio y consumen colectivamente determinados bienes y servicios. Su tamaño puede variar considerablemente y adoptan diversas formas según las características sociales y culturales de cada país.

Sus principales funciones económicas consisten en proporcionar mano de obra, realizar actividades de consumo final y, en ciertos casos, producir bienes y servicios de mercado mediante empresas no constituidas en sociedad. Estas empresas permanecen comprendidas dentro del hogar, salvo cuando reúnen las condiciones necesarias para ser tratadas como cuasisociedades.

1.4. EL GOBIERNO GENERAL[7]

Desde el punto de vista institucional, el sector Gobierno General está integrado por:

a) a todas las **unidades institucionales** correspondientes a los diferentes **niveles de gobierno.**
b) los **fondos de seguridad social**, en la medida que éstos estén establecidos y controlados por el gobierno y ya sea que constituyan unidades institucionales separadas o que formen parte de cualquiera de los niveles de gobierno;
c) las **instituciones sin fines de lucro (ISFL) no de mercado** que están controladas y financiadas principalmente por unidades gubernamentales;
d) determinadas **unidades productivas propiedad del gobierno** que no cumplen los criterios establecidos para ser clasificadas como sociedades.

1.4.1. Niveles de gobierno

La correcta identificación de los niveles de gobierno resulta esencial para delimitar su respectivo perímetro institucional y conformar adecuadamente los subsectores utilizados en las estadísticas económicas.

Según la organización constitucional y administrativa de cada país, pueden distinguirse:

- El Gobierno Central y sus unidades institucionales.
- Los gobiernos estatales o provinciales y sus respectivas unidades institucionales.
- Los gobiernos locales y sus respectivas unidades institucionales.

No todos los países cuentan necesariamente con los tres niveles. Su existencia y características dependen de la organización política, constitucional y territorial adoptada en cada caso.

[7] *La definición del sector se encuentra en el punto anterior*

Una delimitación precisa de las unidades pertenecientes a cada nivel constituye un requisito fundamental para producir estadísticas fiscales y macroeconómicas consistentes y comparables.

1.4.2. Subsectorización del gobierno general

El SCN y el MEFP reconocen dos métodos alternativos para la subsectorización del Gobierno General.

El primer método distingue cuatro subsectores:

- Gobierno Central.
- Gobiernos estatales o provinciales.
- Gobiernos locales.
- Fondos de seguridad social.

En este esquema, los fondos de seguridad social se presentan como un subsector separado, mientras que las instituciones sin fines de lucro controladas por el gobierno se incluyen en el nivel gubernamental que las controla.

El segundo método distingue solamente tres subsectores —central, estatal o provincial y local— e incorpora dentro de cada uno los fondos de seguridad social correspondientes a ese nivel de gobierno.

La elección entre ambos métodos depende de la importancia de los fondos de seguridad social y de la forma en que se encuentran organizados institucionalmente en cada país.

1.4.3. Consideraciones sobre los fondos de seguridad social

Los fondos de seguridad social requieren un análisis específico de su organización institucional, su forma de financiamiento, el grado de control ejercido por el gobierno y las características de los regímenes que administran.

Su clasificación no depende exclusivamente de que el sistema se base en un régimen de reparto o de capitalización. Los fondos que cubren a la comunidad en su conjunto o a sectores amplios de ella y que son establecidos o controlados por el gobierno y reúnen las condiciones de una unidad institucional se clasifican, generalmente, dentro del Gobierno General.

En cambio, determinados regímenes vinculados al empleo, fondos de pensiones autónomos o sistemas basados en cuentas individuales pueden clasificarse dentro del sector de las sociedades financieras, según su organización, autonomía, forma de administración y distribución de los riesgos. En consecuencia, la clasificación debe efectuarse atendiendo a las características concretas de cada sistema y no mediante una regla única.

1.4.4. Unidad de gobierno

Las unidades del gobierno son tipos especiales de entidades jurídicas, creadas mediante procedimientos políticos y dotadas de poder legislativo, judicial o ejecutivo sobre otras unidades institucionales en un área determinada. (MEFP 2.38)

La identificación de las unidades de gobierno depende del grado de complejidad de la organización estatal y puede requerir un análisis cuidadoso. En este sentido, los ministerios, departamentos, agencias, comisiones, órganos legislativos y judiciales, entre otros, no constituyen unidades institucionales cuando carecen de capacidad para poseer activos, contraer pasivos o realizar transacciones por cuenta propia. (MEFP 2014, 2.39)

El MEFP, en sus estadísticas, trabaja básicamente con el concepto de unidad institucional como base -criterio económico-contable-. Sin embargo, dentro de ese conjunto distingue:

- las unidades de gobierno, que constituyen un núcleo administrativo; y,
- y las demás unidades institucionales controladas por el gobierno

Por su parte, el SCN 2008 no define ni utiliza el término "unidad de gobierno". El SCN trabaja exclusivamente con unidades y sectores institucionales.

Los ministerios, secretarías, departamentos, agencias, comisiones y órganos legislativos o judiciales **no** constituyen unidades institucionales separadas. Para ser reconocidos como tales deben tener capacidad para poseer activos, contraer pasivos, realizar transacciones por cuenta propia y disponer de un conjunto completo de cuentas.

En general, los ministerios y demás organismos del Gobierno Central forman parte de una única unidad institucional. Otras entidades, dotadas de personalidad jurídica, autonomía de decisión y patrimonio propio, aun cuando se encuentren controladas por el gobierno, constituyen unidades institucionales separadas.

Ahora bien, si se diera el caso, de que un Ministerio u otra entidad administrativa de un gobierno central, dispusiera de personalidad jurídica y contara con las capacidades económicas y administrativas necesarias, reuniría las condiciones para ser considerada una unidad institucional.

1.4.5. Alcance del término "gubernamental"

En este ensayo, el término **"gubernamental"** se utiliza para delimitar el ámbito institucional al cual se refieren la gestión financiera, la información y el ecosistema objeto de análisis. No se emplea en un sentido genérico, político o administrativo, ni como sinónimo de *estatal* o *público*.

Dentro de esta delimitación, se excluyen los fondos de seguridad social, debido a las particularidades institucionales, financieras y operativas de los regímenes que administran. Esta exclusión responde exclusivamente al alcance temático del trabajo y no modifica su

clasificación dentro del Gobierno General cuando reúnen las condiciones establecidas por el SCN y el MEFP.

El ámbito gubernamental así delimitado comprende las unidades institucionales del **Gobierno Central, de los gobiernos estatales o provinciales y de los gobiernos locales**, incluidas tanto las unidades de gobierno que conforman el núcleo administrativo de cada nivel como las demás unidades controladas por el gobierno que, de acuerdo con el SCN y el MEFP, se clasifican dentro del Gobierno General. También comprende los ministerios, secretarías, órganos legislativos y judiciales y demás dependencias que forman parte de alguna de esas unidades.

Quedan también fuera de este ámbito las sociedades públicas financieras y no financieras y las demás unidades controladas por el Estado que se clasifican fuera del Gobierno General.

En consecuencia, el ámbito gubernamental es más restringido que el **sector público** y, por la **exclusión de los fondos de seguridad social**, tampoco coincide exactamente con el agregado estadístico **Gobierno General**. **Con este alcance se utilizarán, a lo largo del ensayo, el término "gubernamental" y las expresiones "gestión financiera gubernamental" y "ámbito gubernamental".**

1.5. EL SECTOR PÚBLICO

El sector público comprende todas las unidades institucionales residentes que son controladas directa o indirectamente por unidades de gobierno residentes; es decir, incluye tanto a las unidades que integran el sector gobierno general como a las sociedades públicas. Esta definición es consistente con la establecida en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014[8] y en el Sistema de Cuentas Nacionales 2008.[9]

Para determinar si una unidad institucional —en particular, aquellas de carácter empresarial - pertenece al sector público o al sector privado, el criterio fundamental es identificar quién ejerce su control. Una sociedad se considera pública cuando una o más unidades institucionales del sector público tienen la capacidad de determinar su política general y sus decisiones estratégicas de manera sostenida, con el fin de orientar su actividad y utilizar sus recursos conforme a objetivos públicos, independientemente de la forma jurídica que adopte dicha relación.

Las sociedades públicas se clasifican en dos grandes grupos:

1.5.1. Sociedades públicas no financieras

Son unidades institucionales controladas por el gobierno cuya actividad principal consiste en producir bienes o servicios no financieros destinados al mercado.

[8] *MEFP 2014, párr. 2.63.*
[9] *SCN 2008, párr. 22.164.*

Su clasificación como sociedades públicas no depende solamente de su personalidad jurídica, sino también de que actúen como productores de mercado y cobren precios económicamente significativos.

1.5.2. Sociedades públicas financieras

Son unidades institucionales controladas por el gobierno cuya actividad principal consiste en prestar servicios financieros, incluida la intermediación financiera, la gestión del riesgo, la transformación de liquidez, los seguros, la administración de fondos de pensiones y otras actividades financieras auxiliares.

Cuadro 4.2: Subsectores del sector de las sociedades financieras

1. Banco central
2. Sociedades de depósitos excepto el Banco central
3. Fondos de mercado monetario (FMM)
4. Fondos de inversión distintos a los del mercado monetario
5. Otros intermediarios financieros excepto sociedades de seguros y fondos de pensiones
6. Auxiliares financieros
7. Instituciones financieras cautivas y prestamistas de dinero
8. Sociedades de seguros (SS)
9. Fondos de pensiones (FP)

1.5.3. Delimitación y composición del sector público

En este contexto, el "**Sector Público"** se define como el agregado institucional conformado por todas las unidades residentes sujetas a control gubernamental, incluido el Gobierno General y las sociedades públicas financieras y no financieras.

A su vez, con fines analíticos y estadísticos —particularmente en el ámbito de las estadísticas de finanzas públicas— el **Sector Público** suele desagregarse en los siguientes grandes componentes:

- **Sector Público no Financiero:** integrado por el Gobierno General y las sociedades públicas no financieras.
- **Sector Público Financiero:** integrado por las sociedades públicas financieras.
- **Sector Público Total:** integrado por el Gobierno General y por las sociedades públicas financieras y no financieras.

1.5.4. Diagrama institucional

El siguiente diagrama permite representar gráficamente la relación existente entre los principales agregados institucionales utilizados en las estadísticas fiscales:

- Gobierno General.
- Sector Público no Financiero.
- Sector Público Financiero.
- Sector Público Total.

El Gobierno General y las sociedades públicas no financieras conforman el Sector Público no Financiero. A su vez, la suma del Sector Público no Financiero y las sociedades públicas financieras conforma el Sector Público Total.[10]

EL GOBIERNO GENERAL Y EL SECTOR PÚBLICO EN EL EN EL SISTEMA DE CUENTAS NACIONALES

<table>
<tr><th>SECTOR GOBIERNO GENERAL</th><th>SECTOR SOCIEDADES/ EMPRESAS NO FINANCIERAS</th><th>SECTOR SOCIEDADES/ INSTITUCIONES FINANCIERAS</th><th>SECTOR DE INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO QUE SIRVEN A LOS HOGARES</th><th>SECTOR HOGARES</th></tr>
<tr><td rowspan="2">PÚBLICO</td><td>PÚBLICO</td><td>PÚBLICO</td><td rowspan="2">PRIVADO</td><td rowspan="2">PRIVADO</td></tr>
<tr><td>PRIVADO</td><td>PRIVADO</td></tr>
</table>

[10] Diagrama elaborado sobre la base de los publicados sobre el tema en el SCN 2008 y el MEFP 2014.

CAPÍTULO 2- LAS CUENTAS Y EL SISTEMA ARMONIZADO DE CUENTAS

2.1. LAS CUENTAS. CONCEPTO

Una cuenta es el instrumento conceptual y operativo que permite identificar, clasificar, registrar y resumir un hecho económico realizado por una unidad institucional. Constituye la unidad básica de clasificación y registro mediante la cual los hechos económicos de naturaleza homogénea pueden representarse e integrarse en un sistema de información estructurado.

Las cuentas permiten registrar y presentar, conforme a reglas contables previamente definidas, los flujos y saldos derivados de las operaciones económicas, posibilitando su procesamiento, agregación y análisis. Se trata de un concepto abstracto, representativo de una serie de hechos o valores económicos de la misma naturaleza, tales como bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos, existencias, disponibilidades o resultados.

Las cuentas constituyen un elemento central de los registros contables y de la elaboración de los estados y reportes financieros. Sin cuentas no existen registros homogéneos ni pueden producirse estados y reportes financieros. Del mismo modo, si el sistema de cuentas está mal diseñado, no habrá estados y reportes financieros de calidad ni será posible construir un sistema integrado de información financiera.

Cuando los requerimientos de información así lo exigen, las cuentas pueden desagregarse en subcuentas, que conservan sus mismas características conceptuales, pero se refieren a segmentos menores de la respectiva especie.

A los fines de este ensayo,[11] las cuentas se agruparán en dos grandes tipos:

- **las cuentas económicas; y,**
- **las cuentas públicas.**

Las **"cuentas económicas"** comprenden aquellas que integran los distintos sistemas de cuentas macroeconómicas, microeconómicas (bienes y servicios) y fiscales, definidas conforme a estándares internacionales.

Son **"cuentas públicas"** las identificadas en el conjunto de clasificadores presupuestarios y las que forman parte de los planes de cuentas contables gubernamentales. Toda transacción económica realizada por una entidad gubernamental debe poder clasificarse en la cuenta presupuestaria y/o contable que corresponda a su naturaleza.

Todos estos sistemas de cuentas se estructuran sobre principios y criterios de la teoría general de la contabilidad y tienden a armonizarse entre sí, aunque ese objetivo aún no se ha alcanzado plenamente. Disponer de un sistema de cuentas apropiadamente estructurado, integrado y armonizado permite utilizar la información para la programación

[11] *En el ensayo no se incluyen las cuentas de los sistemas de seguridad social dado la especificidad de estas cuando está relacionas con los sistemas de capitalización u otros relacionados.*

macroeconómica, la formulación y el seguimiento de las políticas fiscal y presupuestaria, el análisis de la situación de las finanzas públicas y la evaluación de la sostenibilidad fiscal, entre otros propósitos. En un sistema integrado estos productos deben generarse a partir de un único registro de cada transacción.

En dicha dimensión, podemos categorizar con la jerarquía de "estándares internacionales de cuentas", a aquellos conjuntos de estas que han logrado reconocimiento internacional.

Cuando esa información financiera se complementa con la información física pertinente, puede apoyar las evaluaciones presupuestarias, la gestión por resultados y el análisis de la eficacia y la eficiencia de la acción gubernamental. Estas cuestiones, sin embargo, exceden el alcance de este ensayo.

En tal contexto, el capítulo comprende los siguientes grandes temas:

- Las cuentas económicas.
- El sistema armonizado de cuentas Económicas (SACE).
- Las cuentas públicas.
- El Sistema armonizado de cuentas (SAC).

Se complementa con tres anexos de relevancia sobre el tema, que desarrollan aspectos de estas, a saber:

A. REFORMAS RELEVANTES SOBRE CUENTAS EN EL SCN 2025
B. LAS SUBCUENTAS CONTABLES EN UN MODELO INTEGRADO DE DATOS
C. LOS CENTROS DE COSTOS Y SUS CUENTAS EN LA GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

2.2. LAS CUENTAS ECONÓMICAS

Las cuentas económicas permiten representar y analizar las actividades, transacciones y resultados de las unidades institucionales, los sectores de la economía y sus relaciones con el resto del mundo. Según el nivel de agregación y el objeto de análisis, se distinguen las cuentas macroeconómicas, las cuentas microeconómicas y las cuentas fiscales. Las primeras describen la economía en su conjunto y sus sectores; las segundas se refieren a las operaciones y resultados de las unidades productoras, así como a la clasificación de los bienes y servicios que producen, adquieren o utilizan; las últimas registran y presentan los ingresos, gastos, financiamiento, activos y pasivos del Gobierno General.

2.2.1. Las cuentas macroeconómicas

Las cuentas macroeconómicas constituyen sistemas normalizados de alcance internacional destinados a medir y describir el funcionamiento global de la economía de un país o territorio en un período determinado o en un momento específico. Su elaboración se basa en convenciones contables rigurosas y principios económicos ampliamente aceptados, que permiten representar de manera coherente y sistemática las principales actividades y relaciones económicas, así como identificar, clasificar y analizar los flujos y los stocks

económicos, proporcionando información sobre las actividades, los sectores institucionales que las realizan y el comportamiento de las principales variables macroeconómicas, cuya disponibilidad oportuna resulta fundamental para el análisis y la evaluación de las políticas económicas públicas.

Otro de sus propósitos fundamentales es garantizar la comparabilidad, coherencia, transparencia y calidad de la información macroeconómica, facilitando tanto el análisis económico como la formulación y evaluación de políticas públicas. En este sentido, las cuentas macroeconómicas pueden considerarse como una especie de contabilidad aplicada a la economía nacional en su conjunto.

Desde el punto de vista de la organización de la información, estos sistemas se estructuran sobre principios contables comunes y contienen su propio plan de cuentas (compilado en un solo cuerpo o presentado por partes). Este aspecto adquiere especial relevancia para el presente trabajo, cuyo propósito es identificar las cuentas de estos sistemas macroeconómicos que se relacionan con la información financiera del Gobierno General, como paso previo para su adecuada integración dentro de un sistema de información financiera gubernamental.

El marco normativo de estas mediciones se encuentra constituido por un conjunto de estándares internacionales de información macroeconómica que establecen directrices, metodologías y clasificaciones comunes para la recopilación, procesamiento y difusión de datos económicos. Entre los principales sistemas que integran este marco se destacan el Sistema de Cuentas Nacionales, las estadísticas monetarias y financieras, la balanza de pagos y la posición de inversión internacional, así como también parte del sistema de cuentas ambientales.

Estos estándares son elaborados y actualizados periódicamente por organismos internacionales tales como la Organización de las Naciones Unidas, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y la Comisión Europea y, presentan, a la fecha, un alto grado de armonización conceptual y metodológica.

2.2.1.1. Las cuentas del Sistema de Cuentas Nacionales

El Sistema de Cuentas Nacionales puede conceptualizarse como un marco conceptual y contable integrado, coherente y normalizado a nivel internacional, cuyo objetivo central es organizar de manera sistemática la información económica de un país o territorio específico mediante un conjunto articulado de cuentas que permiten describir, medir y analizar la actividad económica, proporcionando una base empírica consistente para el seguimiento del desempeño macroeconómico y el sustento racional de la formulación, evaluación y coordinación de la política económica (SCN 2008, párr. 1.27).

El marco contable del SCN posibilita la presentación integrada de la información económica tanto en términos de flujos, correspondientes a un período determinado, como de stocks, a través de cuentas de balance que reflejan los valores acumulados de activos, pasivos y patrimonio neto de los sectores institucionales, del país en su conjunto o de regiones de este.

La información generada por este sistema está destinada fundamentalmente al análisis económico, la toma de decisiones y la formulación de políticas económicas.

Resulta razonable categorizar al Sistema de Cuentas Nacionales como **el sistema central de las cuentas macroeconómicas (**sistema madre), en torno al cual se articulan otros sistemas estadísticos especializados.

La disponibilidad oportuna de información sobre el comportamiento de las variables macroeconómicas que suministra el SCN, clasificada por unidades institucionales, cuentas y agregados, permite evaluar si la realidad económica sigue el rumbo previsto por la política económica y, en caso contrario, facilita la adopción de medidas correctivas oportunas y focalizadas.

El Sistema de Cuentas Nacionales 2008 no incluye un "plan de cuentas" integral en el sentido contable clásico. En su lugar, presenta un marco conceptual con clasificaciones y estructuras contables normalizadas, sin un catálogo detallado de cuentas codificadas, el cual debe construirse mediante la integración de sus distintos componentes.

El SCN organiza la información económica a través de:

• una secuencia integrada de cuentas económicas aplicable a los distintos sectores institucionales;
• cuentas que describen los procesos de producción, generación y distribución del ingreso, acumulación y financiamiento;
• balances patrimoniales que reflejan la situación de activos y pasivos de los sectores institucionales;
• cuentas del resto del mundo, que registran las relaciones económicas entre la economía nacional y el exterior.

El SCN prevé asimismo la elaboración de cuentas satélite, destinadas a profundizar el análisis de determinados ámbitos de la actividad económica mediante clasificaciones y tratamientos complementarios. Entre las clasificaciones funcionales asociadas al Sistema se incluyen la Clasificación del Consumo Individual por Finalidades, la Clasificación de las Funciones de las Instituciones sin Fines de Lucro que Sirven a los Hogares, la Clasificación de las Funciones de los Productores y la Clasificación de las Funciones del Gobierno.

Relación con las cuentas del Gobierno General

El Sistema de Cuentas Nacionales requiere obtener del Gobierno General información sobre su producción, remuneraciones, consumo intermedio, consumo de capital fijo, impuestos, contribuciones sociales, rentas de la propiedad, subsidios, prestaciones sociales y transferencias corrientes y de capital. También requiere información sobre las adquisiciones y disposiciones de activos no financieros y sobre los activos financieros y pasivos gubernamentales.

La información debe identificar los saldos iniciales y finales, las transacciones, las revaluaciones y las demás variaciones, permitiendo determinar la producción y el valor

agregado del Gobierno General, su gasto de consumo final, la formación bruta de capital, el ingreso disponible, el ahorro o desahorro, el préstamo neto o endeudamiento neto y su situación patrimonial.

Caracterización sintética del Sistema de Cuentas Nacionales

Objeto del sistema: Medición integral de la actividad económica de una economía nacional.
Ámbito de análisis: Economía nacional en su conjunto.
Tipo de información: Actividades de producción, ingreso, consumo, acumulación y financiamiento.
Tipo de cuentas: Secuencia integrada de cuentas económicas.
Flujos y stocks: Ambos: transacciones económicas y balances patrimoniales.
Estructura contable: Marco contable integrado con cuentas de producción, ingreso, acumulación y patrimonio.
Relación con otros sistemas macroeconómicos: Sistema central de referencia del sistema estadístico macroeconómico.
Relación con los sistemas de información financiera gubernamental: Fuente clave para la compilación de las cuentas del Gobierno General

2.2.1.2. Las cuentas del Sistema de Estadísticas Monetarias y Financieras

Las estadísticas monetarias y financieras constituyen un sistema integrado destinado a recopilar, organizar y presentar información sobre los saldos (stocks) y flujos de activos y pasivos del sector de las sociedades financieras de una economía, en particular del banco central, las sociedades de depósito y otras instituciones financieras. Su finalidad es analizar la oferta monetaria, el crédito y otros agregados financieros relevantes, así como evaluar la evolución del sistema financiero y su interacción con los demás sectores institucionales.

Estas estadísticas proporcionan un insumo fundamental para la formulación y el seguimiento de la política monetaria, así como para la evaluación de la estabilidad del sistema financiero.

El marco conceptual y metodológico de estas estadísticas se encuentra desarrollado en el *Manual de Estadísticas Monetarias y Financieras* (MEMF) del Fondo Monetario Internacional, cuyo propósito es establecer directrices para la compilación, presentación y armonización de la información monetaria y financiera. En particular, el Manual procura alinear esta metodología con el Sistema de Cuentas Nacionales, incorporando asimismo las innovaciones registradas en los mercados e instrumentos financieros.

El MEMF presenta un marco contable que comprende la identificación y clasificación de los activos y pasivos del sistema financiero, la delimitación de los sectores institucionales relevantes y la construcción de los principales agregados monetarios y financieros utilizados en el análisis macroeconómico. En este sentido, proporciona la base conceptual necesaria para el estudio de la creación monetaria, el crédito y las relaciones entre el sistema financiero, la economía real y el sector público. Si bien el Manual fue publicado en el año 2000, su

estructura y contenido han sido actualizados mediante sucesivas guías de compilación, lo que ha permitido mantener su vigencia metodológica.[12]

El Manual reúne en un solo cuerpo los aspectos conceptuales, metodológicos y operativos de la compilación de estas estadísticas, y está dirigido tanto a los compiladores como a los usuarios de información monetaria. Asimismo, incluye formularios de reporte estandarizados que permiten a los países compilar y difundir datos armonizados correspondientes al banco central, a otras sociedades de depósito y a otras instituciones financieras.

Desde el punto de vista de la organización de la información, el MEMF no presenta un "plan de cuentas" formal en sentido contable clásico. No obstante, contiene una estructura de clasificación detallada y normalizada —funcionalmente equivalente a un plan de cuentas— que abarca:

• activos y pasivos financieros;
• instrumentos financieros;
• sectores institucionales;
• tipos de operaciones monetarias y financieras.

Estas clasificaciones permiten organizar la información de manera coherente con los demás sistemas estadísticos macroeconómicos. En consecuencia, los bancos centrales y las entidades financieras deben adecuar sus propios catálogos contables a fin de garantizar la consistencia conceptual y la correcta correspondencia con las clasificaciones del MEMF.

Relación con las cuentas del Gobierno General

El Sistema de Estadísticas Monetarias y Financieras requiere obtener del Gobierno General información sobre sus operaciones y posiciones con el Banco Central y con las demás sociedades financieras residentes.

Esta información comprende los créditos y anticipos recibidos y amortizados; los títulos públicos mantenidos por esas instituciones, con sus correspondientes colocaciones, reembolsos e intereses; los depósitos gubernamentales; las participaciones del gobierno en sociedades financieras; los derivados financieros, cuando correspondan; y las demás cuentas por cobrar y por pagar entre ambos sectores. La información debe identificar los saldos iniciales y finales, las transacciones, las revaluaciones y las demás variaciones, permitiendo determinar las posiciones brutas y netas y diferenciar el Gobierno Central de los demás subsectores del Gobierno General. Permite analizar las fuentes internas de financiamiento del gobierno y los efectos monetarios de sus operaciones, pero no sustituye la medición fiscal de su déficit ni representa la totalidad de la deuda pública.

[12] *Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional, séptima edición (MBP7) Reseña comentada (borrador, septiembre de 2023*

Caracterización sintética del Sistema de Estadísticas Monetarias y Financieras

Objeto del sistema: Medición de los activos y pasivos del sistema financiero y de los agregados monetarios.
Ámbito de análisis: Sector de las sociedades financieras.
Tipo de información: Agregados monetarios, crédito y balances del sistema financiero.
Tipo de cuentas: Balances consolidados del sistema financiero.
Flujos y stocks: Principalmente balances financieros y variaciones.
Estructura contable: Clasificaciones de instrumentos financieros y sectores institucionales.
Relación con otros sistemas macroeconómicos: Armonizado con el SCN.
Relación con los sistemas de información financiera gubernamental: Permite identificar instrumentos financieros utilizados por el Gobierno General.

2.2.1.3. Las cuentas de las estadísticas de la Balanza de Pagos (MBP)

Las estadísticas de la "Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional" constituyen un sistema integrado de información macroeconómica que registra, de manera sistemática, los flujos y stocks asociados a las relaciones económicas entre los residentes de un país y el resto del mundo. Mientras la balanza de pagos refleja las transacciones económicas correspondientes a un período determinado, la posición de inversión internacional presenta los saldos de activos y pasivos externos en un momento dado. Ambos componentes se encuentran estrechamente vinculados y responden a un mismo marco conceptual y metodológico.

Sus propósitos, estructura y metodología se encuentran desarrollados en el *Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional* (MBP) del Fondo Monetario Internacional.

Desde el punto de vista contable, este sistema se organiza en dos grandes conjuntos de cuentas y estados:

A. Balanza de Pagos

Constituye un sistema de cuentas de flujos que registra las transacciones económicas entre residentes y no residentes durante un período determinado, tales como intercambios de bienes y servicios, distribución del ingreso, transferencias y operaciones financieras.

Se estructura en las siguientes cuentas principales:

• Cuenta corriente, que comprende los flujos asociados a la producción, el ingreso y su redistribución:
– Bienes (exportaciones e importaciones);
– Servicios;
– Rentas primarias;
– Rentas secundarias.

• Cuenta de capital, que registra:
– Transferencias de capital;
– Adquisición o cesión de activos no financieros no producidos.

• Cuenta financiera, que refleja las transacciones que dan lugar a variaciones en los activos y pasivos financieros frente al exterior:
– Inversión directa;
– Inversión de cartera;
– Derivados financieros;
– Otra inversión;
– Activos de reserva.

• Errores y omisiones, que constituyen un ajuste estadístico destinado a asegurar la consistencia global del sistema.

El resultado agregado de estas cuentas permite determinar la capacidad o necesidad de financiamiento externo de la economía.

B. Posición de Inversión Internacional

Constituye un estado de stock que presenta, en una fecha determinada, el valor de los activos y pasivos financieros externos de los sectores institucionales, permitiendo determinar la posición financiera neta frente al resto del mundo.

Se compone de:

• Activos financieros externos;
• Pasivos financieros externos.

La diferencia entre ambos determina la posición neta de inversión internacional, que puede ser acreedora o deudora.

El esquema de cuentas y clasificaciones de este sistema se encuentra desarrollado en el Apéndice 9 del *Manual,* el cual proporciona una estructura normalizada que, si bien no constituye un plan de cuentas en sentido estricto, resulta funcionalmente equivalente a este.

Relación con las cuentas del Gobierno General

La Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional requiere obtener del Gobierno General información sobre sus transacciones y posiciones frente a unidades no residentes. Esta comprende los bienes y servicios adquiridos o vendidos por las unidades gubernamentales; los intereses pagados por la deuda externa y las rentas obtenidas de sus activos financieros en el exterior; las transferencias corrientes y de capital pagadas o recibidas, incluidas las contribuciones y donaciones realizadas a gobiernos extranjeros y organismos internacionales o recibidas de ellos; y los activos financieros mantenidos en el exterior.

También comprende los pasivos contraídos por el Gobierno General con acreedores no residentes, incluidos los títulos públicos, préstamos y otras cuentas por pagar, así como sus desembolsos, amortizaciones, intereses devengados, pagos y atrasos.

La información debe identificar los saldos iniciales y finales, las transacciones, las variaciones de precios y tipos de cambio y los demás cambios que afecten esos saldos, distinguiendo los distintos subsectores del Gobierno General, los instrumentos financieros, las monedas y los plazos correspondientes.

Caracterización sintética de la Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional

Objeto del sistema: Registro de las transacciones económicas entre residentes y no residentes y de la posición financiera externa.
Ámbito de análisis: Relaciones económicas con el resto del mundo.
Tipo de información: Transacciones externas y posición financiera internacional.
Tipo de cuentas: Cuentas de balanza de pagos y balances externos.
Flujos y stocks: Flujos de transacciones externas y stocks financieros internacionales.
Estructura contable: Cuentas corriente, de capital, financiera y posición de inversión internacional.
Relación con otros sistemas macroeconómicos: Armonizado con el SCN.
Relación con los sistemas de información financiera gubernamental: Permite identificar transacciones económicas del gobierno con el exterior.

2.2.1.4. Las cuentas del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE)

El Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica constituye el estándar internacional para la elaboración de estadísticas que integran información ambiental y económica, permitiendo analizar de manera sistemática las interacciones entre la economía y el medio ambiente. A los efectos del presente trabajo, interesan particularmente sus componentes monetarios y financieros.

El SCAE proporciona un marco conceptual y contable integrado que **describe, tanto en términos físicos como monetarios**, la relación entre las actividades económicas y el ambiente, así como la situación y evolución de los activos ambientales y sus variaciones a lo largo del tiempo. De este modo, permite medir la contribución del ambiente a la economía y los efectos que las actividades económicas generan sobre los recursos naturales.

Las cuentas e indicadores del SCAE conforman un sistema integrado de medición y análisis que, en línea con el Sistema de Cuentas Nacionales, permite comprender la interacción entre el ambiente y el circuito económico. En términos generales, el sistema comprende tres grandes tipos de cuentas:

• **Cuentas de activos ambientales**, expresadas en unidades físicas y monetarias, que registran los stocks de recursos naturales y sus variaciones. Incluyen, entre otras, las cuentas de recursos minerales y energéticos, tierra, recursos forestales y recursos hídricos, y permiten generar indicadores de disponibilidad, agotamiento y evolución de dichos activos.

• **Cuentas de flujos físicos**, que registran los movimientos de energía, agua y materiales entre la economía y el ambiente, tales como flujos de energía, agua, recursos forestales y

materiales. Estas cuentas permiten construir indicadores relativos a la productividad de los recursos, la intensidad en el uso de insumos naturales y los niveles de contaminación.

• **Cuentas de actividades y transacciones ambientales**, que registran las operaciones económicas vinculadas con la protección ambiental y la gestión de los recursos naturales. Comprenden, entre otras, las cuentas de gasto en protección ambiental y de gestión de recursos, así como otras transacciones económicas relacionadas con el medio ambiente.

En el marco del presente trabajo, adquieren especial relevancia las cuentas monetarias y financieras asociadas a las actividades del Gobierno General, en la medida en que pueden vincularse con la información generada por los sistemas de información financiera gubernamental.

El objetivo es asegurar la consistencia conceptual entre ambos sistemas y posibilitar la generación de estadísticas ambientales y económicas del Gobierno General alineadas con los estándares internacionales.

Relación con las cuentas del Gobierno General

El Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica requiere obtener de las cuentas del Gobierno General información financiera sobre las operaciones y los activos relacionados con la protección ambiental y la gestión de los recursos naturales. Esta información comprende los gastos corrientes y de capital destinados a esas finalidades; los impuestos, tasas, derechos, cánones y demás ingresos de carácter ambiental; los subsidios y las transferencias corrientes y de capital pagados o recibidos; los costos e ingresos derivados de la producción gubernamental de bienes y servicios ambientales; la formación de capital con finalidad ambiental; las fuentes de financiamiento de esos gastos e inversiones; y el valor de los activos ambientales cuya propiedad económica corresponda a las unidades gubernamentales.

También debe identificar los valores iniciales y finales de esos activos y las variaciones originadas en adquisiciones, disposiciones, agotamiento, revaluaciones y otros cambios. La información debe clasificarse por unidad gubernamental, finalidad ambiental, naturaleza económica, programa o proyecto y sector pagador o beneficiario, sin incorporar datos expresados exclusivamente en unidades físicas.

Caracterización sintética del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica

Objeto del sistema: Integración de información económica y ambiental.
Ámbito de análisis: Interacciones entre economía y medio ambiente.
Tipo de información: Recursos naturales, flujos ambientales y actividades de protección ambiental.
Tipo de cuentas: Cuentas físicas y monetarias ambientales.
Flujos y stocks: Flujos físicos y económicos y stocks de recursos naturales.
Estructura contable: Cuentas de activos ambientales, flujos físicos y actividades ambientales.
Relación con otros sistemas macroeconómicos: Extensión del SCN hacia el ámbito ambiental.
Relación con los sistemas de información financiera gubernamental: Permite identificar el gasto gubernamental en actividades de protección ambiental y de gestión de recursos.

2.2.1.5. Cuadro resumen

Relaciones básicas de las cuentas macroeconómicas con las del Gobierno General

Sistema de cuentas	Ámbito de la relación	Principales cuentas del Gobierno General utilizadas	Principales resultados obtenidos
Sistema de Cuentas Nacionales (SCN)	Producción, distribución y utilización del ingreso, acumulación y situación patrimonial del Gobierno General.	Remuneraciones; consumo intermedio; impuestos; contribuciones sociales; rentas de la propiedad; subsidios; prestaciones sociales; transferencias; depreciación; adquisición de activos no financieros; activos financieros y pasivos.	Producción gubernamental; valor agregado; gasto de consumo final; formación bruta de capital; ingreso disponible; ahorro o desahorro; préstamo o endeudamiento netos; activos, pasivos y patrimonio neto.
Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional	Transacciones y posiciones del Gobierno General frente a unidades no residentes.	Bienes y servicios adquiridos o vendidos a no residentes; remuneraciones; intereses; transferencias corrientes y de capital; activos financieros externos; deuda y otros pasivos externos.	Transacciones corrientes y de capital con el exterior; intereses externos; transferencias internacionales; financiamiento externo; activos y pasivos externos; posición de inversión internacional neta; deuda externa y servicio de la deuda.
Sistema de Estadísticas Monetarias y Financieras	Relaciones del Gobierno General con el Banco Central, las sociedades de depósitos y las demás sociedades financieras residentes.	Títulos públicos; préstamos y anticipos; depósitos gubernamentales; otras cuentas por cobrar y por pagar; derivados y otros instrumentos financieros.	Crédito del sistema financiero al gobierno; depósitos gubernamentales; tenencias netas frente al Gobierno Central; financiamiento del Banco Central; financiamiento bancario y del resto del sector financiero; variaciones de saldos por transacciones y revaluaciones.
Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE)	Transacciones monetarias y activos del Gobierno General relacionados con la protección ambiental y la gestión de recursos naturales.	Gastos ambientales; formación de capital ambiental; impuestos ambientales; subsidios y transferencias ambientales; producción de servicios ambientales; activos ambientales de propiedad gubernamental; rentas de recursos naturales.	Gasto de protección ambiental; gasto de gestión de recursos naturales; inversión ambiental; producción y valor agregado ambiental; recaudación de impuestos ambientales; transferencias ambientales; valor, agotamiento y revaluación de activos ambientales; rentas provenientes de recursos naturales.

2.2.2. Las cuentas microeconómicas (bienes y servicios)

Además de los sistemas de cuentas económicas ya examinados, y por su relevancia para los propósitos de este ensayo, se consideran las siguientes clasificaciones microeconómicas, que constituyen estándares internacionales de particular utilidad para nuestros fines.

2.2.2.1. Clasificación Central de Productos

La Clasificación Central de Productos (CPC por sus siglas en inglés) fue elaborada en 1989, por la División de Estadística de las Naciones Unidas, como un instrumento para reunir y tabular estadísticas que requieran desagregación en el nivel de producto.

Posee una estructura jerárquica de cinco niveles: *Sección, División, Grupo, Clase* y *Subclase*, cada uno identificado con un dígito.

Que clasifica: Bienes y servicios según su **naturaleza económica.**

Propósito Central: Identificar **qué es el bien o servicio**, independientemente de quién lo produce. Identifica qué se compra o se vende, ya sea para consumo, para formación de capital, para venta, etc.

Características Centrales:
• Estándar estadístico internacional de referencia
• Armonizada con SCN, MBP, COFOG, COICOP, índice de precios.
• Aplica en bienes y servicios de consumo, inventarios y activos.

Uso en el SIGEF: Clasificador rector para el registro económico de bienes y servicios, inventarios, consumo o formación de capital. Corresponde asociarlo al clasificador por objeto del gasto.

2.2.2.2. Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU)

La CIIU tiene por finalidad establecer una clasificación uniforme de las actividades económicas productivas. Presenta un conjunto de categorías de actividad de tal modo que las entidades puedan clasificarse según la actividad económica que realizan.

Que clasifica: Actividad económica del productor o proveedor.

Propósito Central: Identificar a qué actividad se dedica la unidad institucional que lo produce, en un formato útil para el análisis económico, la toma de decisiones y la formulación de políticas

Características Centrales
•Clasificación por sujeto productor (empresas, establecimientos, unidades)
• Marco básico del SCN para análisis sectorial

Uso en el SIGEF: Uso exclusivamente informativo para registros de proveedores, orientación de las compras hacia los oferentes y análisis estadístico de contrataciones y eventualmente

para algunas estadísticas económicas. En el ámbito del SIGEF, no tiene sentido usarlo más allá de la etapa de contrataciones. No corresponde usarlo para clasificar el objeto del gasto ni para el registro presupuestario, contable o económico.

2.2.2.3. Código Estándar de Bienes y Servicios de las Naciones Unidas (UNSPSC)

El UNSPSC tiene su origen en el desarrollo del Portal Mundial para los Proveedores de Naciones Unidas (UNGM), que funciona como portal estándar de adquisiciones de organismos de su sistema. El catálogo cuenta con una estructura jerárquica de cinco niveles, de los cuales habitualmente se utilizan los primeros cuatro (*Segmento, Familia, Clase* y *Producto*), debido a que el último nivel corresponde a la función por la que se está adquiriendo el bien.

Que clasifica: Bienes y servicios con fines **comerciales**

Propósito Central: Facilitar procesos de compras, contrataciones y catálogos electrónicos. Responde donde se compra o contrata.

Características Centrales:
• Orientado a adquisiciones
• No es una clasificación macroeconómica
• Posee ciertas correspondencias con CPC

Uso en el SIGEF. Uso administrativo en licitaciones, órdenes de compra y contratos. No más allá. El uso del UNSPSC está limitado al proceso de contrataciones públicas y, salvo su interacción con algunas etapas de registro del régimen presupuestal hasta el momento del "compromiso", no tiene impacto sobre el resto del SIGEF. No corresponde usarlo para la ejecución presupuestaria ni para el registro contable. Es un error asociarlo al clasificador por objeto del gasto.

2.2.2.4. Notas adicionales

Para el registro contable de bienes, servicios, existencias, consumo y formación de capital en el SIGEF corresponde adoptar la **Clasificación Central de Productos** (CPC) como clasificador principal. Esta permite identificar la naturaleza económica de los bienes y servicios con independencia de la actividad de quien los produce y asegura coherencia con los estándares macroeconómicos internacionales.

La CIIU puede resultar de especial utilidad para las oficinas de estadísticas económicas. Por ello, corresponde coordinar con ellas la información relativa al Gobierno Central que requieran, sin alterar el uso de la CPC en la gestión administrativo-financiera y contable.

Algo similar ocurre con el UNSPSC: puede resultar necesario para las oficinas de contrataciones, pero no para los restantes componentes del sistema. Sus datos deben incorporarse solo hasta la instancia en que resulten necesarios.

Si se requiriera información financiera vinculada con la CIIU o el UNSPSC, esta deberá generarse sin extender su utilización más allá de la etapa presupuestaria del compromiso. Un

error de diseño en estas definiciones iniciales puede comprometer la coherencia del sistema u obligar a rehacer avances con muy alto costo.

2.2.3. Las cuentas fiscales

Las cuentas fiscales constituyen un subconjunto específico de las cuentas económicas que registran, de manera sistemática y coherente, las operaciones y posiciones del Gobierno General. Su finalidad es medir el resultado fiscal, la necesidad o capacidad de financiamiento, el nivel y la evolución del endeudamiento público, así como su contribución al desempeño macroeconómico y el impacto de la acción del Estado en las distintas funciones sociales.

Desde una perspectiva contable y analítica, pueden definirse como el conjunto organizado de registros y agregados que describen, miden y explican las operaciones económicas del Gobierno General, expresadas en términos de ingresos, gastos, resultados fiscales, activos, pasivos y variaciones patrimoniales. Estas cuentas se encuentran conceptualmente armonizadas con el sistema de cuentas macroeconómicas y se orientan al análisis de la política fiscal y de sus efectos sobre el resto de la economía. En términos sistémicos, las cuentas fiscales constituyen el producto informativo que sintetiza la actividad financiera del Gobierno General; a su vez, las estadísticas de finanzas públicas configuran el marco conceptual y metodológico que organiza dicha información, en coherencia con el sistema más amplio de estadísticas macroeconómicas, en particular con el Sistema de Cuentas Nacionales.

En cuanto a su alcance institucional, las cuentas fiscales se refieren, por definición, al Gobierno General. No obstante, en el marco de las cuentas macroeconómicas, su información se integra con la del resto del sector público —en particular, las empresas públicas y las instituciones financieras públicas— a efectos del análisis consolidado del sector público y de su incidencia en la economía en su conjunto.

Las cuentas fiscales se utilizan principalmente para:

- evaluar la posición fiscal y la sostenibilidad de las finanzas públicas;
- analizar la orientación y el impacto de la política fiscal;
- medir la contribución del Gobierno General al desempeño macroeconómico;
- facilitar la comparabilidad internacional y la transparencia de la información fiscal.

Para los propósitos de este ensayo se adoptan como referencias normativas de las cuentas fiscales y, en particular, como base para los planes de cuentas y las metodologías de presentación de los estados fiscales, los siguientes marcos normativos:

- Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014), del Fondo Monetario Internacional.
- Estadísticas de la deuda del sector público: Guía para compiladores y usuarios (FMI, 2014), armonizada con el SCN 2008.
- Clasificación de las Funciones de Gobierno (CFG/COFOG) (ONU, 2001), incorporada —con adaptaciones específicas— en el MEFP 2014.

2.2.3.1. Las cuentas del Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas

Las estadísticas de finanzas públicas constituyen una base fundamental para el análisis fiscal, ya que proporcionan la información necesaria para evaluar la posición financiera del sector público, formular y dar seguimiento a programas fiscales sólidos y supervisar la ejecución de la política económica.

Con el propósito de sistematizar estas estadísticas y armonizarlas con el marco conceptual del Sistema de Cuentas Nacionales 2008, el Fondo Monetario Internacional publicó en 2014 una nueva versión del **Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas** (MEFP 2014), actualmente vigente y ampliamente adoptado como referencia internacional.

Este manual establece las normas conceptuales y metodológicas para la recopilación, clasificación, presentación y difusión de las estadísticas fiscales del gobierno, incluyendo los ingresos, los gastos, el endeudamiento y los resultados fiscales. Asimismo, formula recomendaciones y metodologías orientadas a mejorar la calidad de la **información financiera** del sector público y a promover mayores niveles de transparencia y comparabilidad internacional.

Para alcanzar tales objetivos analíticos, **las EFP** deben generar datos que:

"• Sean lo suficientemente detallados y estén eficazmente organizados para permitir una evaluación de las decisiones relativas a la gestión y las políticas.
• Se encuentren estrechamente vinculados con otros marcos estadísticos macroeconómicos
• Permitan a los analistas evaluar la solidez financiera del sector gobierno general y del sector público en modos normalmente empleados para otras organizaciones de la economía
• Permitan evaluar la sostenibilidad a largo plazo.
• Permitan evaluar las restricciones de liquidez y las necesidades de financiamiento."[13]

Con tales propósitos el Manual desarrolla un **marco analítico** que presenta como un conjunto de estados en base devengado relacionados entre sí, armonizados con el SCN 2008 y que se complementan con un estado de flujo de efectivo.

En su Apéndice y en el contexto del mencionado marco analítico, el MEFP presenta una clasificación integral y completa de las **cuentas** que utiliza para tales propósitos, según sigue:

- Cuadro A8.1 Clasificación del ingreso
- Cuadro A8.2 Clasificación del gasto
- Cuadro A8.3 Clasificaciones de flujos y posiciones de saldos de activos y pasivos
- Cuadro A8.4 Clasificaciones de la contraparte de las transacciones y posiciones de saldos de activos financieros y pasivos por sector institucional
- Cuadro A8.5 Clasificación de pasivos de deuda y activos financieros que corresponden a instrumentos de deuda por plazo de vencimiento y tipo de instrumento de deuda
- Cuadro A8.6 Clasificación de las erogaciones por funciones del gobierno según divisiones y grupos

[13] *MEFP. 4.5*

En su Apéndice 7, el MEFP establece correspondencias conceptuales y comparaciones metodológicas entre sus clasificaciones y las utilizadas en otros sistemas de estadísticas macroeconómicas, entre ellos el Sistema de Cuentas Nacionales 2008, la Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional, las Estadísticas Monetarias y Financieras y el Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica. Estas correspondencias, que permiten identificar similitudes y diferencias, constituyen un elemento central para asegurar la coherencia y la integración de la información fiscal dentro del sistema más amplio de las estadísticas macroeconómicas. En particular, las relaciones de las **cuentas** del MEFP con las del SCN, se muestran esquemáticamente en el apéndice 7 del MEFP, en los siguientes cuadros:

- Cuadro A7.1 Principales diferencias entre las EFP y el SCN
- Cuadro A7.2 Vínculos entre el estado de operaciones de las EFP y la secuencia de cuentas de transacciones del SCN
- Cuadro A7.3 Correspondencia de las categorías de transacciones de ingreso de las EFP y del SCN
- Cuadro A7.4 Correspondencia de las categorías de transacciones de gasto de las EFP y del SCN.
- Cuadro A7.5 Correspondencia de las categorías de transacciones en activos no financieros de las EFP y del SCN
- Cuadro A7.6 Correspondencia de los activos financieros y los pasivos de las EFP y del SCN

Más adelante, en el mismo apéndice, también se desarrolla:

- Comparación de las cuentas de las EFP y de la balanza de pagos y la posición de inversión internacional
- Comparación de las cuentas de las EFP y de las estadísticas monetarias y financieras
- Comparación de las cuentas de las EFP y del Marco central del SCAE

2.2.3.2. Las cuentas de la Deuda Pública

El diseño de las cuentas de la deuda pública debe tomar como referencia dos marcos conceptuales complementarios:

- el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014); y,
- las *Estadísticas de la deuda del sector público: Guía para compiladores y usuarios* (FMI y otros organismos internacionales, 2011; segunda impresión revisada, 2013).

Ambos marcos persiguen propósitos diferentes, pero compatibles. El MEFP 2014 proporciona la estructura conceptual y contable para registrar los pasivos financieros de manera integrada con el resto de las operaciones y posiciones financieras gubernamentales. La Guía profundiza el tratamiento específico de la deuda y establece definiciones, clasificaciones y criterios para su compilación y análisis. Aunque su cobertura comprende al Sector Público, en este documento su aplicación se circunscribe al Gobierno General.

Desde la perspectiva del diseño del sistema, la deuda pública constituye un subconjunto de los pasivos financieros. Por consiguiente, no debe conformar un universo contable separado,

sino integrarse en una estructura de cuentas que permita relacionar los saldos de deuda con las transacciones y los otros flujos económicos que explican sus variaciones.

De acuerdo con el MEFP 2014 y la Guía, los instrumentos de deuda comprenden:

- Derechos especiales de giro.
- Dinero legal y depósitos.
- Títulos de deuda.
- Préstamos.
- Seguros, pensiones y sistemas de garantías estandarizadas.
- Otras cuentas por pagar.

No todos estos instrumentos tienen necesariamente la misma importancia o aplicación en cada país. Asimismo, esta definición estadística es más amplia que otras definiciones jurídicas, presupuestarias o administrativas de deuda pública, que suelen limitarse a los títulos de deuda y los préstamos.

El sistema debe permitir registrar:

a) Los saldos de deuda existentes al inicio y al cierre de cada período.

b) Las transacciones que originan, modifican o cancelan pasivos de deuda, entre ellas los desembolsos, las emisiones, las amortizaciones, las conversiones, las refinanciaciones, las asunciones y las condonaciones acordadas entre el deudor y el acreedor.

c) Los otros flujos económicos que modifican el valor o la clasificación de la deuda sin constituir transacciones, como las variaciones de los tipos de cambio, las revalorizaciones, las cancelaciones unilaterales y las reclasificaciones.

d) Los gastos y demás operaciones asociadas a la deuda, particularmente los intereses devengados, los intereses capitalizados, las comisiones y otros costos financieros.

Además de las cuentas correspondientes, el sistema debe incorporar registros auxiliares y atributos analíticos que permitan identificar, para cada operación:

- el tipo de instrumento;
- la moneda de denominación;
- el plazo original y residual;
- la residencia del acreedor;
- el sector institucional del acreedor;
- el tipo de tasa de interés;
- la unidad institucional deudora;
- las garantías asociadas.

Estas características no constituyen cuentas independientes, sino dimensiones analíticas que complementan la estructura contable y permiten identificar y analizar la composición, evolución y riesgos de la deuda. Las garantías, mientras no hayan sido ejecutadas ni hayan

dado origen a una obligación efectiva, deben identificarse separadamente como pasivos contingentes.

Las cuentas, registros auxiliares y atributos analíticos deben integrarse en un único sistema de información sobre la deuda pública, articulado con la contabilidad gubernamental y coherente con el MEFP 2014 y la Guía. Antes de su puesta en operación, deberá comprobarse que dicho sistema puede captar de manera íntegra, consistente y trazable todos los datos necesarios para satisfacer las necesidades de información previstas.

2.2.3.3. Las cuentas de la Clasificación de las Funciones del Gobierno (COFOG)

La Clasificación de las Funciones del Gobierno (CFG), conocida internacionalmente como COFOG, es una clasificación detallada de las funciones u objetivos socioeconómicos que las unidades del Gobierno General procuran alcanzar mediante sus erogaciones. Constituye un componente integral de las estadísticas de finanzas públicas y forma parte de la familia de clasificaciones de gastos por finalidades de las Naciones Unidas.

La CFG fue desarrollada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y adoptada por la División de Estadística de las Naciones Unidas, que la publicó junto con las restantes clasificaciones de gastos por finalidades. Posteriormente, fue incorporada al marco metodológico del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas del Fondo Monetario Internacional.

Esta clasificación permite ordenar las erogaciones del Gobierno General según la naturaleza de los servicios prestados y las finalidades perseguidas, con independencia de los organismos que los ejecutan o de la naturaleza económica del gasto. De este modo, posibilita identificar la orientación funcional de los recursos públicos y analizar cuánto se destina a educación, salud, defensa, protección social, asuntos económicos y demás áreas de intervención gubernamental.

Desde la perspectiva de las cuentas públicas, las divisiones, grupos y clases de la CFG conforman una estructura jerárquica de cuentas funcionales. No se trata de cuentas contables patrimoniales o de resultados, sino de cuentas clasificatorias que ordenan las erogaciones según su finalidad y que deben integrarse con los registros presupuestarios, contables y estadísticos.

La CFG se organiza en tres niveles:

- **Divisiones:** representan las grandes funciones del gobierno y se identifican mediante códigos de dos dígitos.
- **Grupos:** corresponden a subfunciones comprendidas dentro de cada división y utilizan códigos de tres dígitos.
- **Clases:** constituyen el nivel de mayor detalle y se identifican mediante códigos de cuatro dígitos.

Las diez cuentas funcionales de primer nivel son:

1. Servicios públicos generales.

2. Defensa.
3. Orden público y seguridad.
4. Asuntos económicos.
5. Protección del medio ambiente.
6. Vivienda y servicios comunitarios.
7. Salud.
8. Actividades recreativas, cultura y religión.
9. Educación.
10. Protección social.

Cada una de estas divisiones se desagrega en grupos y clases. Así, por ejemplo, la función Salud comprende distintos grupos y clases que permiten identificar separadamente los servicios hospitalarios, ambulatorios, de salud pública y demás actividades relacionadas.

Si bien la clasificación utilizada por el MEFP 2014 mantiene la estructura establecida por la OCDE y las Naciones Unidas, su aplicación en las estadísticas de finanzas públicas presenta una diferencia de cobertura. La clasificación de la OCDE y las Naciones Unidas se refiere, en términos generales, a las erogaciones finales y puede comprender donaciones, subsidios y préstamos. En las EFP, en cambio, la CFG se aplica a las erogaciones definidas como la suma del gasto y la inversión neta en activos no financieros. Las donaciones y los subsidios forman parte del gasto y, por lo tanto, permanecen comprendidos en la clasificación funcional; se excluyen las transacciones en activos financieros y pasivos, como los préstamos, debido a que constituyen operaciones de financiamiento y no erogaciones en el sentido utilizado por el MEFP.

Esta diferencia de cobertura debe ser considerada en el diseño del sistema, ya que la aplicación de una misma clasificación funcional a universos de operaciones diferentes puede producir resultados distintos.

Cada transacción de gasto debería incorporar el código funcional correspondiente, preferentemente en el nivel de mayor detalle que permita la información disponible.

La mayor potencialidad analítica de las cuentas funcionales se alcanza cuando se las relaciona con la clasificación económica. Mientras esta última muestra la naturaleza económica de los recursos utilizados —remuneraciones, bienes y servicios, transferencias o inversión—, la clasificación funcional identifica la finalidad para la cual se aplican. Esta articulación permite:

- analizar la naturaleza económica del gasto (en que se utilizan los recursos) en relación con su finalidad (para que se utilizan);
- evaluar la forma en que el gobierno utiliza los recursos para alcanzar objetivos sociales y económicos;
- estudiar la evolución de la composición del gasto público según finalidades específicas;
- comparar la manera en que distintos gobiernos asignan recursos a funciones similares.

Sin embargo, la CFG identifica la finalidad de los recursos utilizados, pero no mide por sí misma los productos, resultados o impactos obtenidos.

Por expresar el destino de los recursos públicos mediante funciones fácilmente reconocibles —como salud, educación, seguridad o protección social—, la clasificación funcional también facilita la comprensión de la información por parte de los ciudadanos y contribuye a la transparencia de la gestión gubernamental, por ello en algunos países se la ha denominado como la "clasificación de los ciudadanos".

En consecuencia, el diseño del sistema de cuentas económicas debe incorporar una estructura única y normalizada de **cuentas funcionales,** integrada con el resto de las clasificaciones presupuestarias. Esta integración debe asegurar que las erogaciones puedan identificarse desde su registro inicial por función, grupo y clase, preservando la consistencia, comparabilidad y trazabilidad de la información.

2.2.4. El sistema armonizado de cuentas económicas (SACE)

Los manuales y sistemas de cuentas examinados proporcionan un marco homogéneo, basado en la teoría económica y en convenciones contables comunes, para medir, clasificar, presentar y analizar los flujos y saldos de una economía. En particular, permiten integrar la información relativa al Gobierno General dentro de un marco analítico coherente.

El sistema rector de las cuentas macroeconómicas es el Sistema de Cuentas Nacionales 2008. Como ya se ha señalado, este sistema proporciona un marco conceptual y contable integral, "que puede utilizarse para crear una base de datos macroeconómicos adecuada para el análisis y la evaluación de los resultados de una economía" (SCN 2008, párr. 1.27).

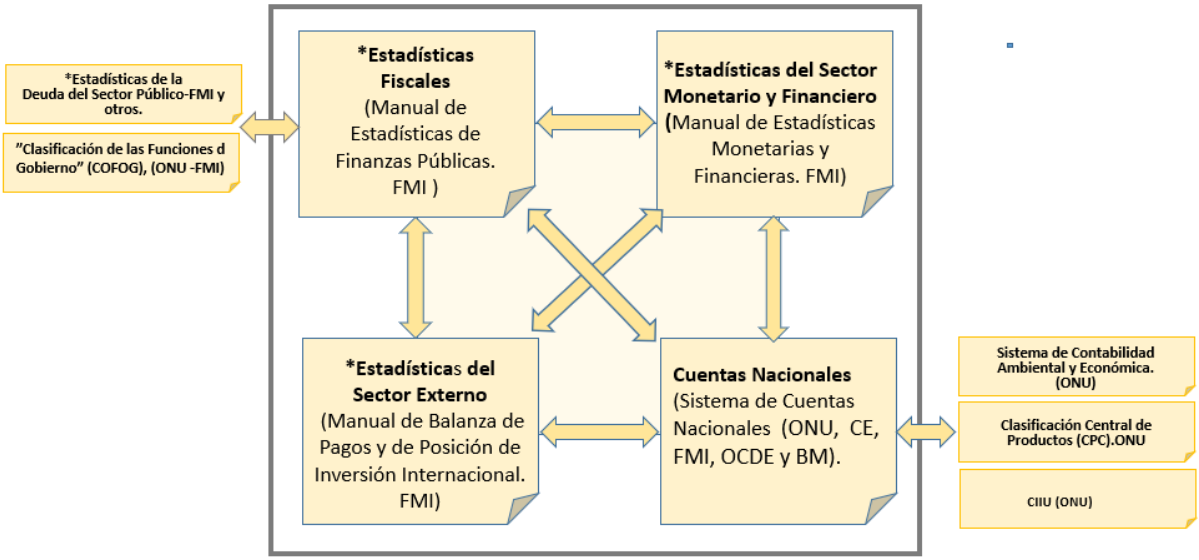
A partir del SCN, es posible integrar en un **conjunto único y coherente** los distintos sistemas de cuentas económicas analizados, en particular los de carácter económico. En términos generales, estos sistemas —con escasas excepciones— se encuentran **armonizados entre sí**, y los criterios contables que aplican se basan en **principios y normas comunes**.[14]

El siguiente diagrama muestra de manera esquemática la interrelación entre los estándares de cuentas económicas, a partir de los cuatro grandes grupos de estadísticas macroeconómicas.[15]

[14] *En el marco de lo anterior, se hace notar que, es factible de las cuentas del SCN derivar a las cuentas del FMI, lo que no es posible si se procede a la inversa. Error este que lamentablemente se ha cometido en países de la región y elimina la posibilidad de tener un sistema de cuentas absolutamente integrado*

[15] *Se toma como referencia el diagrama publicado en "El sistema de estadísticas de las cuentas macroeconómicas Panorama general". FMI, 2007.*

EL SISTEMA ARMONIZADO DE CUENTAS ECONÓMICAS



2.3. LAS CUENTAS PÚBLICAS

Las cuentas públicas constituyen el conjunto ordenado, codificado y aprobado por las autoridades gubernamentales competentes para identificar, registrar, agrupar y exponer los hechos, flujos y saldos relacionados con la captación, administración y utilización de los recursos públicos.

Su finalidad es proporcionar información útil para el cumplimiento de la legislación vigente, la formulación, ejecución y evaluación del presupuesto, la organización de la contabilidad pública, la toma de decisiones, el control, la rendición de cuentas y la transparencia de la gestión financiera gubernamental.

Desde el punto de vista estructural, están conformadas básicamente por:

- **las cuentas presupuestarias; y**
- **las cuentas contables**.

En nuestra visión, estos dos conjuntos de cuentas no constituyen sistemas paralelos o independientes, sino dimensiones interrelacionadas de un mismo sistema de cuentas. Las transacciones identificadas mediante las cuentas presupuestarias deben producir, cuando corresponda, sus efectos en las cuentas contables, de acuerdo con matrices de conversión y reglas de registro previamente definidas.

2.3.1. Cuentas presupuestarias

Concepto

Las cuentas presupuestarias son las unidades básicas utilizadas para identificar, clasificar, registrar y exponer sistemáticamente los ingresos, gastos y operaciones de financiamiento comprendidos en el proceso presupuestario de las instituciones del Gobierno General.

Cada cuenta presupuestaria debe poseer, como mínimo, un código, una denominación y una definición precisa de su contenido y alcance. Cuando resulte necesario, también deberá especificar las operaciones incluidas y excluidas, su relación con otras cuentas y las reglas aplicables a su utilización. De esta manera, cada cuenta representa una categoría homogénea de transacciones o flujos, definida conforme al propósito del clasificador al que pertenece.

Las cuentas pueden establecerse en distintos niveles jerárquicos. Las de niveles superiores reúnen y presentan información agregada, mientras que las de mayor desagregación —denominadas habitualmente cuentas imputables— permiten identificar y registrar las transacciones con el detalle requerido para la gestión, el control y la producción de información.

Los clasificadores presupuestarios son los instrumentos técnico-normativos que ordenan y relacionan esas cuentas de acuerdo con determinados criterios institucionales, económicos, funcionales, programáticos o financieros. Por consiguiente, cada clasificador constituye un catálogo organizado y codificado de cuentas presupuestarias, estructuradas en diferentes niveles de agregación y detalle.

Esta distinción resulta fundamental: **las cuentas son las unidades que identifican y expresan la información; los clasificadores son las estructuras que las ordenan y relacionan**.

Para cumplir adecuadamente estas funciones, las cuentas deben estar definidas con claridad, evitar superposiciones o vacíos y alcanzar un grado de apertura acorde con las necesidades de programación, registro, gestión, control y análisis. Los clasificadores, por su parte, deben organizarlas de manera sistemática y jerárquica, contar con aprobación normativa y permitir su combinación y vinculación con las cuentas contables, económicas y fiscales. Tanto las cuentas como los clasificadores deben conservar una razonable estabilidad en el tiempo, sin impedir las actualizaciones que requieran los cambios normativos, institucionales o de gestión.

Mediante los clasificadores, las cuentas presupuestarias pueden agruparse, combinarse y presentarse desde distintas perspectivas. Esto permite efectuar una lectura integral del presupuesto y de su ejecución, tanto desde el punto de vista de la administración como del análisis económico, fiscal y financiero.

Formas de estructuración de las cuentas presupuestarias

Desde el punto de vista técnico-fiscal, las cuentas presupuestarias pueden organizarse de dos maneras:

1. En dos grandes agregados:
    - ingresos y fuentes financieras;
    - gastos y aplicaciones financieras.
2. En tres componentes diferenciados:

- ingresos;
- gastos;
- financiamiento.

En este ensayo se adopta la segunda alternativa, por considerarla conceptualmente más clara y técnicamente más consistente. La amortización de la deuda, por ejemplo, constituye una aplicación financiera y no un gasto. Si bien ambas formas pueden representar la misma sustancia económica, la separación del financiamiento permite distinguir con mayor precisión las operaciones que modifican activos y pasivos financieros.

Criterios de diseño y alcance

El diseño de las cuentas presupuestarias admite cierto grado de flexibilidad para responder a las características institucionales y normativas de cada país. Sin embargo, esa flexibilidad no es absoluta. En todos los casos deben asegurarse la coherencia del conjunto, la ausencia de superposiciones, la cobertura integral de las operaciones y la adecuada articulación con las cuentas contables, económicas y fiscales.

El grado de apertura de las cuentas debe responder a necesidades reales de registro, gestión, control y análisis. Una desagregación insuficiente limita la información disponible; una apertura excesiva dificulta el registro, incrementa los costos de mantenimiento y puede afectar la calidad de los datos. Por ello, no deberían incorporarse como componentes de las cuentas aquellos datos que puedan obtenerse mediante asociaciones automáticas con información ya registrada en el sistema.

Clasificadores presupuestarios básicos

Para atender las demandas habituales de información de los distintos usuarios del sistema, pueden identificarse, en forma preliminar, los siguientes clasificadores:

Clasificadores de ingresos

- ✓ *Institucional**
- ✓ *Por rubro o concepto*
- ✓ *Económico (tipo de ingreso)*
- ✓ *Geográfico**
- ✓ *Por tipo de moneda**
- ✓ *Por su recurrencia*

Clasificadores de gastos

- ✓ *Institucional**
- ✓ *Programático*
- ✓ *Por objeto*
- ✓ *Económico (tipo de gasto)*
- ✓ *Funcional*
- ✓ *Geográfico**
- ✓ *Por fuente de financiamiento*

- ✓ *Por tipo de moneda**
- ✓ *Por su recurrencia*
- ✓ *Por su relación con el plan*
- ✓ *Por su vinculación con resultados*

Clasificadores de financiamiento (endeudamiento y amortización)

- ✓ *Por plazo*
- ✓ *Por tipo de moneda*
- ✓ *Por tipo de instrumento*
- ✓ *Por vencimiento*
- ✓ *Por tipo de tasa de interés*
- ✓ *Por tipo de acreedor*
- ✓ *Por tipo de garantía*
- ✓ *Por residencia del acreedor*

**es la misma para ingresos, gastos y/o financiamiento.*

La determinación de los clasificadores y, **especialmente, la definición y apertura de las cuentas que los integran** constituye uno de los aspectos centrales del diseño de un Sistema Integrado de Cuentas. Un error conceptual en esta etapa puede afectar la coherencia de todo el sistema y dificultar su articulación presupuestaria, contable y económica.

En particular, no corresponde vincular automáticamente las cuentas del clasificador por objeto del gasto con las categorías del UNSPSC, dado que este último responde principalmente a las necesidades de identificación de bienes y servicios en los procesos de contratación. Para la clasificación económica de los productos resulta más apropiada la Clasificación Central de Productos —CPC—, directamente o por medio de un catálogo maestro de bienes y servicios relacionado con ella. El UNSPSC puede utilizarse complementariamente para las contrataciones, pero no debería sustituir las vinculaciones requeridas para la contabilidad, la administración de existencias y el control de inventarios.

La clave presupuestaria

La clave presupuestaria es la codificación estructurada, numérica o alfanumérica, que combina las cuentas seleccionadas de los distintos clasificadores para identificar integralmente una transacción y registrarla en los momentos presupuestarios previamente definidos.

Su diseño debe permitir registrar cada operación con el detalle necesario y determinar, mediante las correspondientes matrices de conversión y reglas de negocio, sus efectos en las cuentas contables, económicas y fiscales, así como producir los reportes requeridos para la toma de decisiones, tanto estratégicas como operativas.

No siempre será necesario registrar todos sus componentes en cada transacción. Algunos de ellos podrán obtenerse automáticamente por asociación con datos previamente registrados en el sistema, como por ejemplo la entidad institucional, la ubicación geográfica o la

clasificación económica. Este procedimiento simplifica el registro, evita inconsistencias y reduce la carga operativa.

El sistema deberá disponer de estructuras de claves diferenciadas para los ingresos, los gastos y las operaciones de financiamiento, aunque todas ellas deberán responder a principios comunes de codificación e integración. La calidad y rigurosidad de su diseño resultan determinantes para la eficacia, economía, confiabilidad y sostenibilidad del sistema.

Los trazadores o marcadores presupuestarios

Los trazadores o marcadores presupuestarios son instrumentos complementarios de clasificación analítica que se aplican a determinadas cuentas, programas o transacciones para identificar, clasificar y medir las asignaciones y los gastos —y, en ciertos casos, también los ingresos— vinculados con políticas públicas transversales. Cuando sus categorías se utilizan para imputar importes, funcionan como **cuentas presupuestarias transversales.** Cuando el trazador se limite a señalar una característica o vinculación con determinada política, sin atribuirle un importe, tendrá únicamente el carácter de marcador informativo.

Los trazadores no sustituyen las cuentas ni los clasificadores presupuestarios básicos, sino que incorporan una dimensión adicional de análisis. Funcionan como “etiquetas analíticas” que permiten seguir determinados recursos durante todo el ciclo presupuestario, sin alterar la estructura básica del presupuesto. En un sistema integrado de información financiera deben operar como clasificaciones paralelas o ejes transversales, compatibles con el registro único y la trazabilidad del dato. Cada trazador debe estructurarse mediante un catálogo de categorías y códigos, acompañado de definiciones precisas, criterios de inclusión y exclusión y reglas uniformes de aplicación.

Entre los trazadores o marcadores más usuales pueden mencionarse aquellos sobre:

- políticas públicas transversales: género, infancia, grupos étnicos, discapacidad y otras;
- objetivos globales: cambio climático, Objetivos de Desarrollo Sostenible y compromisos internacionales;
- políticas ambientales: gasto verde, protección ambiental y gestión de residuos;
- políticas sociales: pobreza, alimentación, salud y vivienda;
- políticas económicas y productivas: pequeñas y medianas empresas, innovación y desarrollo regional;
- gestión pública: digitalización, transparencia, integridad y prevención de la corrupción.

Armonización con las cuentas presupuestarias básicas

Las cuentas presupuestarias transversales deben vincularse con las cuentas presupuestarias básicas, sin modificar ni sustituir su estructura, mediante matrices de relación y reglas uniformes de asignación. Cuando la correspondencia sea directa y total, la vinculación podrá efectuarse automáticamente; cuando sea parcial, deberá determinarse el monto o porcentaje atribuible conforme a criterios técnicos previamente establecidos.

La aplicación de las cuentas transversales origina registros analíticos complementarios vinculados con el registro presupuestario original. Estos registros no duplican la transacción,

sino que identifican o distribuyen su importe de acuerdo con las políticas transversales correspondientes. Cada importe deberá imputarse a una sola cuenta transversal o, cuando corresponda a más de una política, distribuirse entre ellas, sin que la suma de los valores asignados supere el monto original. Las vinculaciones que no impliquen una imputación monetaria deberán registrarse como marcadores informativos.

2.3.2. Cuentas Contables

Concepto e importancia

Una cuenta contable es una categoría técnico-conceptual del sistema de información contable destinada a identificar, clasificar, registrar y acumular sistemáticamente las transacciones y demás hechos económicos que afectan a una entidad contable.

La cuenta contable no constituye solamente una denominación o un código utilizado para ordenar registros. Su definición supone establecer con precisión los hechos económicos que comprende, los criterios para su reconocimiento y medición, las operaciones que deben registrarse en el debe y en el haber, la naturaleza de su saldo y su ubicación en los estados financieros.

Las cuentas contables constituyen el elemento básico y central del sistema de contabilidad gubernamental. Por medio de ellas, los datos originados en las operaciones de la gestión gubernamental se transforman en información sobre la situación financiera, el patrimonio y los resultados de cada entidad. Para ello, toda entidad contable debe mantener un conjunto completo y equilibrado de cuentas que permita identificar y controlar sus activos y pasivos, medir sus ingresos y gastos, determinar sus resultados y elaborar los correspondientes estados financieros.

En el marco de un sistema integrado de información sobre la gestión financiera gubernamental, las cuentas contables se encuentran estrechamente relacionadas con las cuentas presupuestarias.

La existencia de esta relación debe considerarse desde el momento mismo en que se diseña el Catálogo General de Cuentas. Las cuentas contables no pueden definirse aisladamente, porque su estructura y nivel de apertura deben permitir su vinculación con las cuentas presupuestarias y con las cuentas y clasificaciones de la contabilidad macroeconómica y de las estadísticas fiscales. Esta exigencia no significa que las distintas estructuras deban ser idénticas, sino que deben resultar compatibles y relacionables, preservando cada una su finalidad propia.

En el contexto de un sistema integrado de información financiera gubernamental, las cuentas contables cumplen una función más amplia que la correspondiente a la contabilidad considerada aisladamente. Constituyen una estructura ordenadora de los efectos económicos y patrimoniales de las operaciones procesadas por los distintos componentes del sistema y proporcionan una base común para su acumulación, control y exposición.

A través de ellas es posible seguir los hechos económicos desde su registro inicial hasta su presentación en los estados financieros; conciliar los registros generales con la información auxiliar; controlar la integridad de los activos y pasivos; comparar la información entre períodos y entidades, y sustentar los procesos de control, auditoría y rendición de cuentas.

Las cuentas contables deben permitir, por lo tanto:

- identificar y clasificar homogéneamente los hechos económicos;
- registrar sus efectos mediante débitos y créditos;
- acumular los movimientos producidos durante el período;
- determinar los saldos correspondientes a cada elemento patrimonial;
- conocer la composición y las variaciones del patrimonio;
- elaborar los estados financieros y demás reportes contables;
- facilitar las conciliaciones y los controles automáticos;
- asegurar la trazabilidad de los registros;
- sustentar los procesos de auditoría y rendición de cuentas; y
- proporcionar información homogénea, comparable y susceptible de agregación.

La calidad de la información contable depende, en gran medida, de la adecuada definición de estas cuentas. Una estructura insuficiente impide identificar correctamente los hechos económicos; una estructura excesivamente detallada dificulta su administración, genera inconsistencias y puede afectar la comparabilidad. El diseño debe alcanzar, por consiguiente, un equilibrio entre suficiencia informativa, estabilidad y facilidad de utilización.

Catálogo, plan y manual de cuentas

Aunque en la práctica las expresiones *plan*, *catálogo* y *manual de cuentas* suelen utilizarse indistintamente, conceptualmente corresponde distinguirlas de acuerdo con la función que cumple cada instrumento, distinción que se adopta para los fines de este trabajo.

El **catálogo general de cuentas** es la enumeración ordenada, jerárquica y codificada de las clases, grupos, cuentas y subcuentas que se identifican como necesarias para cumplir con los objetivos del sistema de contabilidad de una entidad contable. Cada cuenta se identifica mediante un código único, una denominación y su ubicación dentro de la estructura contable general.

El **plan de cuentas** desarrolla el contenido y funcionamiento de las cuentas incluidas en el catálogo. Establece, para cada una de ellas, su definición y alcance, los conceptos incluidos y excluidos, su naturaleza deudora o acreedora, los criterios de reconocimiento y medición, las operaciones que deben registrarse en el debe y en el haber, el significado de su saldo y su ubicación en los estados financieros.

El **manual de cuentas** es el documento integral en el que se presentan el catálogo y el plan de cuentas, junto con los principios, características, reglas generales y modelos necesarios para su aplicación. Incluye la estructura de codificación, las relaciones entre las cuentas y las instrucciones para su utilización, pudiendo incorporar ejemplos de asientos y otras orientaciones destinadas a facilitar y uniformar el registro contable.

En síntesis, **el catálogo** determina cuáles son las cuentas y cómo se identifican; **el plan establece** que representa cada cuenta y cómo funciona; **y el manual** reúne y sistematiza ambos instrumentos, proporcionando el marco general para su correcta utilización.

Al diseñar el Catálogo General de Cuentas del Gobierno General deben considerarse simultáneamente:

- las normas contables aplicables;
- los estados financieros y demás productos que deben elaborarse;
- las necesidades de gestión, control y rendición de cuentas;
- las relaciones que deben establecerse con las cuentas presupuestarias;
- la información proporcionada por los restantes componentes del sistema;
- las cuentas y clasificaciones de la contabilidad macroeconómica y de las estadísticas fiscales, particularmente las establecidas por el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN), el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas (MEFP) y los demás estándares internacionales aplicables;
- la relación de las cuentas de existencias y activos fijos con la Clasificación Central de Productos (CPC);
- las necesidades de comparación y agregación de la información; y
- los demás requerimientos nacionales que resulten aplicables.

Las relaciones con las cuentas presupuestarias y con las cuentas económicas y fiscales no deben incorporarse una vez terminado el catálogo contable, como una tarea posterior y separada. Deben analizarse durante su diseño, porque pueden influir en la definición de determinadas cuentas y subcuentas, en sus niveles de apertura y en los datos complementarios que será necesario obtener de cada operación.

En particular, las cuentas correspondientes a existencias y activos fijos deben permitir identificar la naturaleza de los bienes y establecer su relación con la Clasificación Central de Productos. Para ello, el catálogo puede contemplar las aperturas contables necesarias o complementarse con atributos y registros auxiliares vinculados con dicha clasificación. No resulta necesario incorporar toda la CPC dentro del código de la cuenta contable; lo esencial es que exista una correspondencia definida que permita relacionar homogéneamente la información contable con la presupuestaria, la económica y la fiscal. Lo relacionado con las respectivas matrices de relación o reglas de parametrización se desarrolla en el apartado siguiente.

La estructura común no impide que determinadas entidades necesiten aperturas particulares debido a la naturaleza de sus actividades. Sin embargo, estas aperturas deben integrarse dentro del catálogo general y mantener su vinculación con una cuenta común de nivel superior. De esta manera pueden atenderse necesidades específicas sin perder la homogeneidad del sistema.

Organización estructural

Desde el punto de vista de su contenido económico, las cuentas contables se organizan fundamentalmente en cuentas de stock y cuentas de flujo.

Las **cuentas de stock** representan posiciones existentes en un momento determinado. Comprenden los activos, los pasivos y los componentes del patrimonio neto. Sus saldos se trasladan de un período al siguiente y permiten presentar la situación financiera de la entidad a una fecha determinada.

Las **cuentas de flujo** registran los hechos económicos ocurridos durante un período. Comprenden principalmente los ingresos y los gastos, cuyo resultado explica una parte sustancial de las variaciones producidas en el patrimonio neto. Al cierre del ejercicio, sus saldos se cancelan o transfieren a las cuentas patrimoniales correspondientes.

Si bien existe cierto margen de flexibilidad para definir la estructura analítica del **Catálogo General de Cuentas,** en un sistema integrado resulta imprescindible que cuando resulte factible, las cuentas contables puedan relacionarse automáticamente con las cuentas presupuestarias y con los estándares macroeconómicos y fiscales internacionales, asegurando la coherencia e integración automática del sistema general de cuentas.

Desde el punto de vista estructural, y en línea con las prácticas internacionales, las cuentas contables deben clasificarse en:

- Cuentas de Activo
- Cuentas de Pasivo
- Cuentas de Patrimonio Neto
- Cuentas de Resultado

En una primera apertura, como modelo meramente ilustrativo base, pueden considerarse, los siguientes grandes agrupamientos de cuentas:[16]

[16] *Fuente: NICSP 1 – PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS – Apéndice que no forma parte de la norma.*

Nivel 1 - Clase contable	Nivel 2 - Grupo	Nivel 3 - Cuentas principales
1. ACTIVO	1.1. Activo corriente	Efectivo y equivalentes de efectivo Cuentas por cobrar Provenientes de transacciones sin contraprestación Provenientes de transacciones con contraprestación Existencias Pagos anticipados Inversiones financieras
	1.2. Activo no corriente	Cuentas por cobrar Inversiones financieras Otros activos financieros Infraestructuras, planta y equipo Terrenos y edificios Activos intangibles Otros activos no financieros
2. PASIVO	2.1. Pasivo corriente	Cuentas por pagar Impuestos y transferencias por pagar Provenientes de transacciones con contraprestación Préstamos a corto plazo Porción de los préstamos de largo plazo con vencimiento a corto plazo Provisiones Cargas sociales por asalariados Pensiones
	2.2. Pasivo no corriente	Cuentas por pagar Endeudamiento Provisiones Cargas sociales por asalariados Pensiones
3. ACTIVOS NETOS / PATRIMONIO NETO	3.1. Componentes patrimoniales	Capital Reservas Resultados netos acumulados (ahorro/desahorro) Intereses minoritarios
4. INGRESOS	4.1. Ingresos del período	Ingresos por impuestos Otros ingresos tributarios Cuotas, multas, penalizaciones y licencias Ingresos por transacciones con contraprestación Transferencias corrientes recibidas De otras entidades gubernamentales Otras Otros ingresos Participación en resultados en otras entidades
5. GASTOS	5.1. Gastos del período	Sueldos, salarios y beneficios a los empleados Prestaciones sociales Subvenciones y otros pagos por transferencias Suministros y material para consumo Gasto de depreciación y amortización Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo Otros gastos Costos financieros Participación en resultados en otras entidades

Jerarquía y funcionamiento de las cuentas

En el contexto de la estructura anterior, el Catálogo General de Cuentas debería organizarse jerárquicamente. Como estructura general puede comprender clases, grupos, subgrupos, cuentas de mayor y subcuentas. Esta organización permite obtener información con diferentes grados de agregación, desde los grandes componentes patrimoniales hasta el detalle necesario para el registro y el control.

Subcuentas y registros auxiliares

Las cuentas contables pueden desagregarse en subcuentas cuando las necesidades de reconocimiento, medición, control, conciliación o exposición financiera lo justifiquen. Las subcuentas mantienen las características conceptuales de la cuenta de mayor, pero permiten identificar componentes de mayor detalle.

Sin embargo, no toda necesidad de individualización debe originar una nueva subcuenta. La identificación de contribuyentes, proveedores, beneficiarios, contratos, facturas, bienes, préstamos, proyectos y otras unidades de análisis puede realizarse mediante registros auxiliares vinculados con la cuenta de mayor correspondiente.

Este criterio permite mantener un plan de cuentas estable y administrable, evitando incorporar en su codificación datos que pertenecen a otras dimensiones del sistema. Toda subcuenta o registro auxiliar que explique movimientos o saldos contables debe contar con una identificación única y permitir su conciliación con la cuenta de mayor a la cual se encuentra vinculado.

Los criterios para determinar cuándo corresponde crear una subcuenta y cuándo utilizar un registro auxiliar se desarrollan en el **Anexo B,** «Las subcuentas contables en un modelo integrado de datos».

Administración y aprobación del catálogo de cuentas

La administración técnica del catálogo de cuentas debe ser responsabilidad primaria del órgano central de contabilidad gubernamental. No obstante, toda modificación deberá ser aprobada por el órgano responsable de la gobernanza de los sistemas de información de la gestión financiera gubernamental, considerando su impacto sobre el conjunto del sistema y sobre la producción de información económica.[17]

Toda incorporación, eliminación o modificación de cuentas debe responder a una necesidad concreta y estar precedida por una evaluación de sus efectos sobre los registros existentes, los estados financieros, las relaciones con las demás cuentas y clasificaciones del sistema, las conciliaciones, los controles automáticos y las series históricas.

[17] *Se han conocido casos de reformas de catálogos de cuentas que los llevaron a contener varios miles de aperturas, sin considerar el conjunto del sistema ni su impacto sobre los SIGEF. Ello deterioró los sistemas integrados de información financiera y ocasionó los correspondientes costos.*

Las modificaciones deben aprobarse formalmente, establecer su fecha de vigencia y conservar la trazabilidad entre las sucesivas versiones. También deben preverse reglas para la sustitución de cuentas, el traslado de saldos y la continuidad de la información histórica.

En definitiva, dentro de un sistema integrado de información financiera gubernamental, el catálogo de cuentas contables no constituye solamente un instrumento técnico del órgano responsable de la contabilidad. Es una de las estructuras fundamentales del modelo integrado de información financiera. Su calidad no depende de la cantidad de cuentas incorporadas, sino de la claridad de sus definiciones, la estabilidad de su estructura, la precisión de sus reglas de funcionamiento y su capacidad para representar de manera completa y homogénea los hechos económicos que afectan a cada entidad contable y relacionarlos con las demás estructuras de información del sistema.

2.3.3. Relación entre cuentas presupuestarias y contables

Las cuentas presupuestarias y las cuentas contables no son sistemas alternativos ni redundantes, sino componentes complementarios de un mismo sistema de información.

- Las cuentas presupuestarias responden a múltiples criterios analíticos (quién gasta, en qué, para qué, dónde y con qué financiamiento) y se orientan a la gestión y al control jurídico-financiero.
- Las cuentas contables responden a la naturaleza económica de los hechos (activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos) y se orientan a la medición patrimonial.

En consecuencia:

- El presupuesto expresa la decisión.
- La contabilidad refleja la realidad económica.
- El sistema de información asegura su integración, consistencia y trazabilidad.

Conversión entre cuentas presupuestarias y contables[18]

Esta operación se realiza, en la medida en que se disponga de un sistema armonizado de cuentas públicas, mediante una matriz de conversión (física o virtual), es decir, una tabla de correspondencias entre las cuentas de los clasificadores por Objeto del Gasto y Económico y el catálogo de cuentas contables. La matriz permite que toda transacción registrada en el momento del devengo presupuestario se transforme automáticamente en un asiento de partida doble en la contabilidad general.

En los gastos y aplicaciones financieras, la matriz establece la relación entre cada cuenta presupuestaria y la correspondiente cuenta contable de débito e identifica la cuenta de crédito que debe utilizarse, registrada, en la mayoría de los casos, como “Cuentas por Pagar”.

[18] *Ciertos sistemas preconfigurados intentan esta conversión pasando de cuentas contables a presupuestarias, como es la lógica contable empresarial. En el ámbito gubernamental hay una lógica constitucional diferente. Los congresos aprueban los montos a gastar no ganancias o pérdidas esperadas y se rinde cuentas por lo ingresado y lo gastado no por resultados contables.*

En los ingresos, el proceso se realiza de manera análoga. Según la etapa de ejecución y las características de la operación, la matriz determina las cuentas de débito y crédito aplicables, utilizando “Cuentas por Cobrar” cuando corresponde. De este modo, permite registrar adecuadamente tanto los derechos a cobrar como los ingresos percibidos.

Esta articulación hace posible la generación automática de los asientos y libros contables, así como de los estados presupuestarios, financieros y económicos requeridos.

Para ello, debe existir una correspondencia previamente definida y unívoca para cada transacción entre el Clasificador por Objeto del Gasto y las cuentas contables relacionadas con la ejecución presupuestaria. Cada objeto del gasto, en su máximo nivel de desagregación, debe vincularse con la cuenta contable que corresponda, considerando, cuando resulte útil, los demás atributos de la operación. Esta correspondencia se limita a la relación entre ambos catálogos y no significa que la cuenta contable contenga todos los atributos necesarios para reconstruir la imputación presupuestaria completa.

En los sistemas modernos, la matriz no siempre se presenta en forma explícita, pues puede estar incorporada en tablas de parametrización, reglas de registro o configuraciones basadas en eventos y transacciones que integran el clasificador presupuestario, el plan de cuentas y el catálogo de transacciones. Sin embargo, la correspondencia entre las cuentas presupuestarias y contables subsiste conceptualmente como requisito esencial para garantizar la consistencia y la integración del sistema de información financiera.

Algunos sistemas informáticos comerciales adoptan el procedimiento inverso y procuran generar las imputaciones presupuestarias a partir de las cuentas contables. Este enfoque puede ofrecer ciertas ventajas operativas, como centralizar el registro, simplificar determinadas configuraciones y reducir duplicidades. Sin embargo, presenta importantes limitaciones conceptuales y jurídicas, porque las cuentas contables expresan principalmente la naturaleza económica y patrimonial de las transacciones, pero no contienen necesariamente todos los atributos requeridos para su imputación presupuestaria, como el programa, la finalidad, la fuente de financiamiento, la ubicación geográfica, la unidad ejecutora o el crédito autorizado.

Además, este procedimiento invierte la lógica presupuestaria propia del Derecho Público: el Poder Legislativo aprueba estimaciones de ingresos y, fundamentalmente, autorizaciones para gastar expresadas mediante créditos y clasificaciones presupuestarias, y no resultados contables. Por ello, la imputación presupuestaria debe constituir el registro originario de la ejecución del gasto y, a partir de ella y de los demás datos de la transacción, debe generarse automáticamente el asiento contable correspondiente. La conversión de cuentas contables en presupuestarias puede utilizarse con fines auxiliares, de conciliación o control, pero no debería constituir el procedimiento principal para registrar la ejecución del presupuesto.

La integración de las clasificaciones presupuestarias con las cuentas contables también permite organizar la parte de la información financiera necesaria para determinar los costos de las actividades y servicios gubernamentales. Este tema se desarrolla en el Anexo 3 de este Capítulo: “Los centros de costos en la Administración gubernamental”.

2.4. EL SISTEMA ARMONIZADO DE CUENTAS

Un sistema armonizado de cuentas (SAC) supone que cada una de ellas opera como parte de un conjunto estructurado, cumpliendo su función específica dentro de un esquema concordante, coherente y coordinado, de modo que el sistema en su totalidad actúe de manera integrada y eficiente.

Las cuentas públicas transaccionales – presupuestarias y contables - pueden ser desarrolladas por las autoridades competentes en forma independiente y con escasa o ninguna relación entre sí, o bien conformar un conjunto armonizado e integrado con los sistemas de cuentas económicas y fiscales, cuyas estructuras se encuentra preestablecidas internacionalmente. En este contexto, un sistema armonizado de cuentas implica que cada uno de sus componentes funcione de acuerdo con sus propias especificaciones y que el conjunto actúe en forma concertada (armónica), cumpliendo tanto sus propósitos individuales como los generales del sistema.

La armonización y su correcta instrumentación exigen la compatibilización del marco jurídico y normativo aplicable; la concordancia conceptual y metodológica entre los distintos sistemas; la definición de criterios comunes de registro, bases contables y métodos de valoración; y la determinación precisa de la autoridad rectora responsable de su conducción, mantenimiento y actualización. La opción entre mantener estructuras independientes o construir un sistema armonizado no constituye una decisión exclusivamente técnica. Posee una clara dimensión política e institucional, porque requiere acordar conceptos, metodologías, reglas de registro y responsabilidades comunes; establecer una autoridad rectora; y limitar la posibilidad de que cada órgano modifique unilateralmente sus cuentas sin considerar los efectos sobre el conjunto.

El SAC comprende tanto cuentas de flujo como cuentas de stock o saldos, ambas indispensables para representar de manera completa la realidad económico-financiera. No obstante, las cuentas de flujo suelen requerir mayor oportunidad en su producción y difusión debido a su importancia para el seguimiento de la situación fiscal.

Disponer de un conjunto efectivamente armonizado de cuentas económicas y públicas constituye un requisito fundamental para generar estados presupuestarios y contables, así como cuentas, estados y reportes fiscales y económicos oportunos, confiables y comparables. Ello es, además, condición necesaria para su procesamiento electrónico integral y, en consecuencia, para diseñar e implantar un sistema integrado de información gubernamental que opere en tiempo real.

Desde el punto de vista metodológico, el proceso de armonización debe iniciarse a partir de las cuentas macroeconómicas, cuyas estructuras constituyen un marco preexistente definido internacionalmente, particularmente por el Sistema de Cuentas Nacionales vigente. Posteriormente debe avanzarse sobre las restantes cuentas macroeconómicas y fiscales y, en una etapa siguiente, sobre las cuentas contables y presupuestarias, cuyas estructuras presentan, en general, mayores posibilidades de adecuación dentro del respectivo ordenamiento jurídico.

En el caso de las cuentas de la Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional, de las Estadísticas Monetarias y Financieras y de la Contabilidad Ambiental y Económica, se recomienda incorporar únicamente aquellas que, sobre la base de una evaluación preliminar, mantengan o puedan llegar a mantener relación con las cuentas públicas.

En términos operativos, la armonización debe concluir con la construcción de una **matriz de integración** que muestre analíticamente las relaciones entre los diferentes planes, catálogos y estructuras de cuentas comprendidos en el sistema. En uno de sus ejes deben presentarse los sistemas o catálogos considerados y, en el otro, sus correspondientes aperturas contables analíticas, identificando las correspondencias definidas, las divergencias existentes, las reglas de relación y las eventuales adecuaciones necesarias.[19]

La construcción de esta matriz no constituye una operación meramente mecánica ni todas las relaciones pueden resolverse mediante correspondencias directas. En numerosos casos deben adoptarse decisiones sobre niveles de desagregación, equivalencias, agrupamientos y reglas de tratamiento. Por ello, esta actividad es probablemente una de las más complejas del diseño funcional de un sistema integrado de información financiera gubernamental y una de las que requiere mayores conocimientos contables, presupuestarios, fiscales y macroeconómicos.

Un sistema armonizado introduce inevitablemente cierto grado de rigidez estructural. Cualquier modificación de alguno de sus componentes debe evaluarse considerando los efectos que pueda producir sobre las restantes estructuras de cuentas. De allí la necesidad de una gobernanza centralizada que asegure la coherencia sistémica, la estabilidad metodológica y la actualización coordinada del conjunto.

La armonización entre las cuentas macroeconómicas se encuentra, en términos generales y en el ámbito internacional, en un estadio relativamente avanzado. No ocurre lo mismo con la articulación entre las cuentas públicas y las macroeconómicas. En esta última materia, particularmente en la región, se han producido avances importantes, aunque todavía no se han alcanzado niveles plenamente consolidados de integración.

En la concepción desarrollada en este trabajo, las cuentas fiscales y macroeconómicas correspondientes al sector gubernamental no se elaboran posteriormente mediante estimaciones, conciliaciones o ajustes de la información contable. Sus metodologías, criterios de registro y reglas de valoración se encuentran incorporados desde el diseño del sistema armonizado y se aplican simultáneamente al procesamiento de cada hecho económico-financiero.

Cada transacción se encuentra respaldada por documentación, actos administrativos, comprobantes electrónicos u otras evidencias verificables y, mediante el registro único y las

[19] *La construcción de esta matriz no es automática: exige analizar y resolver criterios de correspondencia e integración. Las herramientas de inteligencia artificial pueden facilitar y acelerar esta tarea, aunque las decisiones conceptuales y metodológicas deben permanecer bajo la responsabilidad de especialistas.*

relaciones previamente definidas entre las distintas estructuras de cuentas, alimenta directamente las cuentas presupuestarias, contables, fiscales y macroeconómicas según corresponda. Los tratamientos metodológicos necesarios no constituyen ajustes posteriores, sino reglas integradas en el propio sistema.

Por su naturaleza, todos los productos del SAC son cuentas, estados y reportes con fundamento contable, y no construcciones estadísticas elaboradas fuera del sistema. Su confiabilidad se sustenta en la posibilidad de seguir cada importe hasta el hecho económico-financiero que le dio origen. Esta característica adquiere especial trascendencia por el significativo peso del ámbito gubernamental en la economía de los países y por los efectos que la calidad de su información produce sobre la política fiscal, la transparencia, la rendición de cuentas y la toma de decisiones públicas.

La elaboración del SAC debe constituir, por tanto, una tarea inicial y prioritaria en cualquier programa de reforma de los sistemas de información de la gestión financiera pública. No representa un ejercicio meramente clasificatorio ni una actividad estadística complementaria, sino la arquitectura contable sobre la cual descansa la interoperabilidad estructural del ecosistema de información de la gestión financiera.[20] hacia donde apunta este ensayo.

La armonización de las cuentas económicas con las cuentas públicas —tanto presupuestarias como contables— constituye, por tanto, un paso necesario y uno de los fundamentos para la construcción de un sistema de información financiera gubernamental plenamente integrado.

Debe reconocerse, sin embargo, que la armonización completa puede no alcanzarse inicialmente, ya sea porque persistan divergencias entre los propios manuales rectores internacionales o por restricciones jurídicas correspondientes a los distintos niveles de gobierno. En esos casos, las diferencias deben quedar claramente identificadas y sujetas a reglas de tratamiento definidas por la gobernanza del sistema, hasta que resulte posible resolverlas.

Solo cuando las cuentas macroeconómicas, fiscales, contables y presupuestarias —y, cuando corresponda, las clasificaciones vinculadas con los bienes y servicios— se encuentran articuladas mediante correspondencias explícitas y reglas comunes de registro, resulta posible asegurar un tratamiento homogéneo y consistente de cada hecho económico-financiero en sus diferentes dimensiones. Precisamente en ello reside uno de los rasgos esenciales del ecosistema gubernamental hacia el cual se orienta este ensayo: producir, desde una fuente única y con rigor contable, información consistente para todos los fines, sin necesidad de reconstrucciones, conciliaciones ni ajustes posteriores.

[20] *Los estándares macroeconómicos y fiscales suelen permanecer vigentes durante períodos prolongados —por ejemplo, del SCN 2008 al SCN 2025 y el MEFP desde 2014—a la fecha. Sin embargo, cuando se modifican aspectos sustantivos de sus cuentas o metodologías, el sistema armonizado debe adecuarse a los nuevos estándares.*

ANEXO A: REFORMAS RELEVANTES SOBRE CUENTAS EN EL SCN 2025[21]

El SCN 2025 introduce cambios relevantes en la clasificación de la formación bruta de capital. Esta comprende la formación bruta de capital fijo, la variación de existencias y las adquisiciones menos disposiciones de objetos valiosos. En los sistemas de información de la gestión financiera gubernamental, esta clasificación debe utilizarse como referencia para establecer las relaciones entre las cuentas presupuestarias, contables y económicas. Su estructura básica se presenta a continuación:[22]

1: Formación bruta de capital fijo

1.1. Activos fijos, excluidos los recursos naturales producidos

- Viviendas
- Otros edificios y estructuras
    - Edificios no residenciales
    - Otras estructuras
        - De las cuales: Instalaciones de energía renovable
        - De las cuales: Instalaciones de combustibles fósiles
    - Mejoras de terrenos y costos de transferencia de la propiedad
- Maquinaria y equipo
    - Equipo de transporte
        - De los cuales: Equipos de transporte de propulsión eléctrica
    - Maquinaria y equipo de TIC
    - Otras maquinarias y equipos
        - De las cuales: Equipo de captura de carbono
        - De las cuales: Equipo de fusión nuclear
- Sistemas de armamentos **(para uso repetido en defensa/seguridad)**
- Productos de propiedad intelectual y activos digitales
    - Investigación y desarrollo (I+D)
    - Exploración y evaluación minera
    - Software *(Separado de las bases de datos en el SCN 2025)*
        - Software de sistemas informáticos (incluidos los sistemas de inteligencia artificial)
        - Datos y bases de datos
    - Originales recreativos, literarios o artísticos (Películas, grabaciones musicales, manuscritos, archivos históricos digitalizados de valor cultural)
    - Otros productos de propiedad intelectual / activos intangibles-digitales

1.2. Costo de transferencia de propiedad de los activos fijos

1.3. Formación bruta de capital fijo-asociada con los recursos naturales

[21] Debe revisarse una vez que se publique la versión en español del SCN 2025

[22] *La estructura de cuentas es la del SCN 2025 en inglés. La codificación fue colocada por el autor.*

- Recursos biológicos que producen bienes en forma repetida
- Recursos animales que producen bienes de forma repetida (Ganado de reproducción, ganado lechero, animales de tiro, etc.)
- Recursos vegetales que producen bienes en forma repetida (Plantaciones, viñedos y huertos frutales)
- Recursos biológicos cultivados que producen bienes una sola vez
  (Nueva subcuenta del SCN 2025: Bosques y biomasa gestionados específicamente para la captura de carbono o servicios ecosistémicos)
- Costo de transferencia de la propiedad

2: Variación de Existencias

2.1. Existencias, excluidos los recursos naturales producidos

- Materias primas y suministros
- Trabajos en curso (Productos en proceso)
  - Trabajos en curso sobre cultivos y cosechas
  - Trabajos en curso sobre estructuras y construcciones
  - Otros trabajos en curso (Comprende también, cuando corresponda, software, programas informáticos, sistemas de inteligencia artificial, películas y otros productos digitales cuya producción no haya finalizado al cierre del período).
- Productos terminados
- Bienes para la reventa
- Inventarios militares

2.2. Trabajos en curso correspondientes a recursos naturales producidos

- Trabajos en curso sobre recurso biológicos cultivados
  - En forma repetida
  - Por única vez
- Inventarios de Activos Digitales de Corto Plazo *(Tokens de valor, unidades de almacenamiento digital transitorias, derechos digitales de consumo corriente o activos virtuales de rápida rotación en el sector público).*

Nota del autor. En el ámbito gubernamental, una apertura adicional de las existencias podría vincularse con la Clasificación Central de Productos (CCP).

3: Objetos Valiosos (adquisiciones menos disposiciones)

- Piedras y metales preciosos
- Antigüedades y otros objetos de arte (Obras de arte)
- Otros objetos valiosos (joyas de gran valor, colecciones, bienes culturales/artísticos)

ANEXO B: LAS SUBCUENTAS CONTABLES EN UN MODELO INTEGRADO DE DATOS

En los sistemas contables tradicionales, las necesidades de desagregación de la información se resolvían, generalmente, mediante la apertura de nuevas cuentas y subcuentas dentro del plan de cuentas. De esta manera, cada concepto que debía identificarse separadamente recibía un código contable y pasaba a formar parte de su estructura jerárquica.

El desarrollo de los sistemas integrados de información financiera y de los modelos de datos permite adoptar una solución más amplia. Determinados elementos pueden continuar identificándose mediante subcuentas incorporadas a la codificación contable, mientras que otros pueden individualizarse mediante registros propios del sistema —como contribuyentes, proveedores, empleados, bienes, contratos o proyectos— vinculados con las correspondientes cuentas de mayor.

Surge así la necesidad de determinar qué aperturas deben formar parte del plan de cuentas y cuáles pueden administrarse mediante el modelo integrado de datos. La decisión no es exclusivamente tecnológica, pues afecta la organización de la contabilidad, el grado de detalle del plan de cuentas, la producción de los mayores auxiliares y los procedimientos de conciliación y control.

Cualquiera sea la solución adoptada, debe preservarse un principio fundamental: toda subcuenta o registro individual que explique movimientos y saldos contables debe estar vinculado con una cuenta de mayor, contar con una identificación única y permitir que la suma de sus movimientos y saldos concilie con la respectiva cuenta contable.

A partir de este criterio, pueden distinguirse tres situaciones:

• las subcuentas que necesariamente deben incorporarse a la codificación contable;
• las subcuentas cuya codificación depende de las necesidades de información, control o conciliación; y
• las que pueden individualizarse mediante registros vinculados del modelo integrado de datos.

1. Subcuentas que deben ser incorporadas al catálogo de cuentas y a la codificación contable

Son aperturas estables que representan conceptos de distinta naturaleza contable y que, en principio, deben aparecer separadamente. Entre otras:

- Cuentas bancarias.
- Inversiones financieras, según el tipo de instrumento.
- Tributos por cobrar, según la clase de tributo.
- Tasas, contribuciones, multas y otros derechos por cobrar.
- Anticipos a proveedores, contratistas y empleados.
- Inventarios, según sus principales clases.
- Terrenos.

- Edificios.
- Maquinarias y equipos.
- Equipos de transporte.
- Obras en construcción.
- Activos intangibles.
- Proveedores por pagar.
- Contratistas por pagar.
- Remuneraciones por pagar.
- Jubilaciones y pensiones por pagar.
- Transferencias y prestaciones sociales por pagar.
- Retenciones e impuestos por pagar.
- Títulos de deuda.
- Préstamos por pagar.
- Intereses devengados por pagar.
- Provisiones.
- Ingresos, según su naturaleza.
- Gastos, según su naturaleza económica.

Estas subcuentas deberían formar parte del plan de cuentas y poseer un código contable propio.

2. Subcuentas individualizadas que pueden incorporarse a la codificación

Son aperturas que, sin representar una naturaleza contable diferente, pueden requerir un código propio por razones de control, conciliación o importancia financiera. Su incorporación dependerá del diseño adoptado y del volumen de operaciones.

Los ejemplos más claros son:

- Cada cuenta bancaria.
- Cada fondo o cuenta de disponibilidad restringida.
- Cada contrato de préstamo.
- Cada emisión o serie de títulos de deuda.
- Cada obra o proyecto de inversión de especial importancia.
- Cada fideicomiso o patrimonio administrado.
- Cada unidad institucional contraparte, cuando sea necesario controlar y consolidar saldos recíprocos.

En estos casos, la ampliación de la codificación es conveniente cuando el elemento mantiene un saldo propio, requiere conciliación individual o debe presentarse separadamente en la información contable.

3. Subcuentas individualizadas mediante el modelo de datos

Cuando existen miles o millones de elementos homogéneos, ampliar el plan de cuentas produciría una **codificación inmanejable**[23]. En esos casos y en general, la individualización se realiza mediante identificadores propios del sistema, vinculados con una cuenta contable.

Entre ellos:

- Cada contribuyente.
- Cada deudor del Estado.
- Cada proveedor.
- Cada contratista o consultor.
- Cada empleado o funcionario.
- Cada jubilado o pensionado.
- Cada beneficiario de programas sociales.
- Cada bien individual.
- Cada artículo de inventario.
- Cada contrato u orden de compra.
- Cada comprobante.
- Cada proyecto, cuando no se decida codificarlo contablemente.

Por ejemplo, todos los proveedores pueden relacionarse con la cuenta codificada «Proveedores por pagar», mientras el sistema de información financiera gubernamental individualiza los movimientos y saldos de cada uno mediante su identificador tributario.

Criterio para decidir

La codificación contable debe ampliarse cuando la apertura represente una categoría estable de diferente naturaleza contable o cuando, por razones de control, conciliación o exposición, deba mantener y presentar un saldo separado. Cuando la apertura solo individualice numerosos elementos sujetos al mismo tratamiento contable, puede mantenerse fuera de la codificación general e identificarse mediante los registros vinculados del modelo integrado de datos.

Con esta triple distinción, permite determinar:

- qué subcuentas necesariamente integran el plan de cuentas;
- cuáles pueden incorporarse por necesidades particulares;
- cuáles se individualizan mediante el modelo integrado de datos sin ampliar la codificación contable.

[23] *Camino seguido por algunos consultores con apoyo de organismos internacionales.*

ANEXO C: LOS CENTROS DE COSTOS Y SUS CUENTAS EN LA GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

El costo representa el valor de los recursos efectivamente consumidos para desarrollar una actividad, ejecutar un programa, realizar una obra o prestar un servicio público. Su determinación permite conocer cuánto le cuesta al Estado alcanzar determinados productos y resultados y constituye un instrumento importante para analizar la eficiencia de la gestión gubernamental.

En la administración gubernamental, la finalidad principal de la información de costos no es determinar la rentabilidad, como ocurre habitualmente en las empresas, sino mejorar la asignación y utilización de los recursos públicos, apoyar la formulación presupuestaria, comparar unidades y servicios semejantes y evaluar la relación entre los recursos utilizados y los productos o servicios generados.

La determinación de los costos requiere relacionar la información financiera con la información física. Esta última debe identificar tanto las cantidades de recursos consumidos —horas de trabajo, materiales, medicamentos, energía, utilización de equipos u otros insumos— como los productos o servicios generados —consultas médicas, jornadas escolares, kilómetros de caminos construidos, trámites realizados u otras unidades de producción—. La relación entre ambas dimensiones permite determinar el costo total y unitario de los productos o servicios y evaluar la eficiencia con que se utilizan los recursos públicos.

El costo no debe confundirse con el gasto presupuestario. El gasto expresa la utilización de una autorización presupuestaria y se registra conforme a las etapas legalmente establecidas; el costo, en cambio, refleja el consumo económico de los recursos durante un período. Aunque ambos conceptos se encuentran estrechamente relacionados, sus importes y momentos de reconocimiento pueden ser diferentes.

En un sistema de información financiera gubernamental, la determinación de los costos debe comenzar por la estructura presupuestaria, porque es mediante el presupuesto como se asignan legalmente los recursos, se establecen sus finalidades y se identifican las unidades responsables de administrarlos. Por ello, la clasificación programática constituye el punto de partida más adecuado para organizar la información sobre costos.

Un centro de costos es un ámbito de responsabilidad en el que se acumulan y analizan los costos derivados de los recursos utilizados. Puede corresponder a una dependencia administrativa, un hospital, una escuela, un laboratorio, un establecimiento penitenciario u otra unidad prestadora de servicios. El objeto de costo, en cambio, es aquello cuyo costo se pretende conocer, como una consulta médica, una jornada escolar, una obra pública o una determinada prestación social.

Los centros de costos deben definirse a partir de las unidades responsables de la ejecución y vincularse con los niveles inferiores de la clasificación programática, principalmente con las actividades, proyectos y obras. Esta relación debe establecerse mediante una tabla de correspondencias entre la entidad, la unidad ejecutora, la categoría programática y el centro de costos correspondiente.

El centro de costos no tiene que coincidir necesariamente con una categoría programática. Un programa puede ser ejecutado por varios centros de costos y un mismo centro puede intervenir en más de un programa o actividad. Por ello, su identificación debe surgir de la combinación de los componentes de la clave presupuestaria y no exclusivamente del programa o del objeto del gasto.

Al registrarse una transacción presupuestaria, el sistema de información financiera gubernamental debe utilizar esa clave para determinar automáticamente el centro de costos. La categoría programática identifica el programa, actividad, proyecto u obra al que se destina el gasto; la unidad ejecutora señala el ámbito responsable; y el objeto del gasto indica la naturaleza del recurso utilizado. Cuando esa combinación permita establecer una correspondencia inequívoca, los gastos devengados podrán acumularse automáticamente en los respectivos centros de costos, sin necesidad de incorporar nuevos datos al registro.

Cuando una transacción beneficie a más de un centro, su distribución debe incorporarse en el registro original o efectuarse mediante reglas previamente establecidas. Los gastos correspondientes a actividades centrales o comunes pueden acumularse inicialmente en centros de apoyo y distribuirse posteriormente entre los programas, actividades o unidades beneficiarias mediante criterios objetivos y verificables.

El gasto presupuestario devengado constituye una primera aproximación al costo de cada centro. Sin embargo, para determinar el costo económico completo es necesario incorporar información procedente de la contabilidad patrimonial, como el consumo de existencias y la depreciación de los activos, así como información física sobre las cantidades de recursos efectivamente utilizados. También deben tratarse separadamente las erogaciones cuya ejecución presupuestaria no representa un costo del período. Así, las existencias constituyen un costo cuando se consumen; los activos fijos, a través de su depreciación —sin perjuicio de su incorporación al costo de un proyecto u obra—; y la amortización de deudas y otras aplicaciones financieras no representan costos de producción de servicios públicos.

La información física cumple una doble función. Por una parte, permite medir los recursos consumidos y establecer bases objetivas para distribuir los costos comunes o indirectos, tales como horas de trabajo, metros cuadrados ocupados, cantidad de empleados, horas de utilización de equipos o consumo de energía. Por otra, permite cuantificar los productos o servicios generados y calcular sus costos unitarios. Esta información puede originarse en los propios registros del sistema de información financiera o en los sistemas administrativos y operativos de las entidades, con los cuales debe interoperar.

Para instrumentar este proceso, el sistema de información debe disponer de un catálogo codificado de centros de costos, vinculado con la estructura institucional y programática; un catálogo de elementos de costo, relacionado con los objetos del gasto y las cuentas contables; y un catálogo de objetos de costo, con sus correspondientes unidades de medida. Estos catálogos deben integrarse mediante una tabla de parametrización de costos que podría contener:

- entidad y unidad ejecutora;
- programa, actividad, proyecto u obra;
- objeto del gasto;

• cuenta contable relacionada;
• centro de costos;
• elemento de costo;
• objeto de costo;
• unidad física de medida;
• fuente de la información física;
• regla de imputación o distribución;
• base física de distribución, cuando corresponda.

Estos catálogos no constituyen nuevas clasificaciones presupuestarias ni forman parte del plan de cuentas contables, sino que son aperturas analíticas complementarias destinadas a organizar y relacionar la información financiera, contable y física necesaria para determinar los costos.

Por consiguiente, la determinación de los costos debe integrar tres dimensiones complementarias: los gastos devengados acumulados conforme a la clasificación programática y las demás aperturas presupuestarias; la información contable necesaria para medir el valor de los recursos efectivamente consumidos; y la información física sobre los insumos utilizados y los productos o servicios generados. Esta integración permite determinar tanto los costos totales de los centros y objetos de costo como los correspondientes costos unitarios.

CAPÍTULO 3 - CONTEXTO CONTABLE

3.1. INTRODUCCIÓN

Los aspectos examinados en este capítulo no siempre son considerados expresamente al estructurar los sistemas de información financiera gubernamentales. Sin embargo, resultan fundamentales para su adecuada comprensión y diseño, porque permiten determinar a qué sujeto se atribuye la información, cuál es el perímetro que abarcan sus cuentas, en qué momento deben reconocerse los hechos económicos, qué criterios deben aplicarse para su registro y medición y de qué manera puede integrarse y verificarse la información resultante.

El punto de partida es la **entidad contable**, entendida como el sujeto institucional, jurídico, económico y patrimonial al que se atribuyen los activos, pasivos, ingresos, gastos, transacciones y demás hechos económicos registrados por el sistema. Su delimitación adquiere particular importancia en el ámbito gubernamental, donde las estructuras presupuestarias y administrativas no siempre coinciden con las unidades institucionales ni con las personas jurídicas existentes. Los ministerios, poderes del Estado, órganos constitucionales, entidades descentralizadas y unidades ejecutoras pueden presentar distintos grados de autonomía, pero esa sola circunstancia no determina necesariamente la existencia de entidades contables independientes. Para establecerlas es necesario examinar su personalidad o identidad jurídica, su capacidad patrimonial, la posibilidad de actuar en nombre propio, la integridad de sus cuentas y la responsabilidad por la información financiera presentada.

A partir de esa delimitación, corresponde analizar el tratamiento de la entidad que informa en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)[24] y su aplicación a las particularidades de la organización gubernamental. La adopción de estándares internacionales constituye una referencia importante, pero no sustituye el examen de la configuración constitucional, jurídica e institucional de cada país ni resuelve, por sí sola, la determinación del sujeto contable y de su correspondiente perímetro.

Una vez definida la entidad contable, el devengo establece el momento en que los hechos económicos deben incorporarse a sus cuentas, con independencia del momento en que se produzcan los cobros o pagos. Las políticas contables, por su parte, determinan los criterios específicos de reconocimiento, medición, presentación y revelación que deben aplicarse de manera uniforme y consistente. La consolidación y la agregación permiten presentar información correspondiente a diferentes conjuntos institucionales, teniendo en cuenta los distintos objetivos y tratamientos propios de la contabilidad gubernamental, las estadísticas fiscales, el presupuesto y las cuentas nacionales. Finalmente, la trazabilidad posibilita identificar, seguir y reconstruir cada transacción desde su origen hasta sus efectos en los registros y estados producidos.

El orden seguido responde a una secuencia conceptual: primero se determina quién es el sujeto de la información; luego, cuándo y conforme a qué criterios se reconocen sus operaciones; posteriormente, cómo se combina o presenta la información de varias

[24] *Se informa sobre el tema en el ANEXO del capítulo.*

entidades; y, finalmente, cómo puede reconstruirse y verificarse todo el proceso. Estos aspectos deben quedar claramente establecidos antes de iniciar el diseño funcional y tecnológico de un sistema de información financiera gubernamental.

El anexo, dedicado a las NICSP,p complementa este desarrollo mediante una consideración general de sus alcances y de su relación con la contabilidad gubernamental.

3.2. LA ENTIDAD CONTABLE

3.2.1. Concepto y delimitación

La noción de entidad contable ocupa un lugar central en la contabilidad moderna, aunque tradicionalmente haya sido considerada como un supuesto implícito más que como una categoría teórica autónoma. Los hechos económicos no se registran de manera abstracta: deben atribuirse a un sujeto específico e identificable, en torno al cual se ordenan los recursos, las obligaciones, el patrimonio, los ingresos, los gastos y las demás variaciones económicas y financieras.

Paton y Littleton expresaron tempranamente esta idea al concebir la empresa como "una entidad o institución con identidad propia, separada y distinta de quienes aportan los fondos" (Ver Paton y Littleton)[25]. Este principio significa que las cuentas y los estados financieros corresponden a la entidad y no a sus propietarios, administradores, inversionistas u otras personas vinculadas con ella.

La entidad contable puede definirse como la unidad económica específica e identificable a la cual se atribuyen recursos, obligaciones, patrimonio, transacciones y demás hechos económicos; respecto de la cual se mantiene un conjunto completo, coherente y equilibrado de cuentas y se elaboran estados financieros propios.

La entidad constituye, por tanto, el sujeto de referencia y el ámbito de aplicación del sistema contable. Su definición establece los límites dentro de los cuales se identifican, miden, registran y presentan los hechos económicos. Permite determinar qué activos y pasivos le pertenecen; qué ingresos, gastos y resultados deben atribuírsele; cuáles son sus relaciones con otras entidades; y qué operaciones se realizan entre sus propios componentes internos.

Estos límites deben establecerse mediante criterios explícitos, uniformes y verificables. La entidad no puede surgir solamente de una decisión informática, de una división administrativa o de la necesidad circunstancial de producir información separada. **Debe sustentarse en una realidad económica, jurídica, institucional y patrimonial que permita identificarla y diferenciarla de otras unidades.**

---

[25] *Paton, William A. y A. C. Littleton (1940, p.8). "*An Introduction to Corporate Accounting Standards". *Monograph No. 3. Chicago: American Accounting Association. "an entity or institution in its own right, separate and distinct from the parties who furnish the funds".*

La entidad contable debería coincidir con una persona jurídica, porque esta es la que puede poseer bienes, adquirir derechos, asumir obligaciones, realizar operaciones en nombre propio y responder por ellas. Sin embargo, ambos conceptos no son necesariamente idénticos. La persona jurídica es una creación del ordenamiento legal, mientras que la entidad contable es la unidad respecto de la cual se delimitan, registran y presentan los hechos económicos.

Por otra parte, la personalidad jurídica proporciona fundamento particularmente sólido para la delimitación contable. Cuando ambas figuras coinciden, la atribución de activos, pasivos, derechos y obligaciones posee un sustento legal claramente identificable.

La entidad debe mantener un conjunto completo de cuentas que comprenda integralmente sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, resultados, flujos y demás hechos económicos. Una unidad que registra solamente una parte de las operaciones de otra entidad no constituye, por ese solo hecho, una entidad contable independiente.

3.2.2. Elementos constitutivos

Los principales elementos que deben concurrir para reconocer una entidad contable son los siguientes:

- **Delimitación precisa:** existencia de límites que permitan diferenciarla de otras entidades, de sus propietarios o integrantes y de sus unidades internas.
- **Fundamento jurídico e institucional:** sustento en normas, actos jurídicos, estatutos, contratos o relaciones de propiedad y control que permitan identificar el ámbito de la entidad.
- **Patrimonio atribuible:** existencia de activos, pasivos y patrimonio que puedan asignarse de manera consistente al mismo sujeto.
- **Imputación integral:** posibilidad de atribuirle derechos, obligaciones, transacciones y demás hechos económicos sin mezclarlos con los correspondientes a otras entidades ni fragmentar aquellos que le pertenecen.
- **Responsabilidad identificable:** determinación de quién responde por la administración de los recursos, el cumplimiento de las obligaciones, la gestión realizada y la información presentada.
- **Contabilidad completa:** mantenimiento de un conjunto íntegro, coherente y equilibrado de cuentas.
- **Estados financieros propios:** capacidad para presentar su situación patrimonial, sus resultados y sus flujos financieros correspondientes a un período determinado.

Estos elementos no constituyen requisitos aislados, sino dimensiones concurrentes de una misma realidad económica, jurídica, institucional y patrimonial. La ausencia de alguno de ellos puede indicar que se está ante una dependencia, un segmento o una unidad de información, pero no necesariamente ante una entidad contable autónoma.

3.2.3. Diferencia respecto de otras unidades administrativo-financieras

No toda unidad que origina operaciones, mantiene registros o produce información constituye una entidad contable. Las organizaciones pueden dividirse en establecimientos, sucursales,

áreas administrativas, centros de costos, proyectos, unidades operativas y otros componentes internos. Estas divisiones resultan útiles para distribuir responsabilidades, administrar recursos y analizar la gestión, pero no necesariamente poseen autonomía económica y patrimonial.

Una sucursal, por ejemplo, puede registrar sus operaciones y elaborar información particular, aunque los activos que utiliza y las obligaciones que contrae pertenezcan a la entidad de la cual forma parte. Del mismo modo, un centro de costos permite acumular y analizar los recursos consumidos por una actividad o unidad organizativa, sin constituirse por ello en titular de esos recursos ni en sujeto de estados financieros completos.

Estas unidades pueden actuar como centros de registro o unidades contables internas. Sus operaciones deben identificarse para satisfacer necesidades administrativas y analíticas, pero permanecen comprendidas en la contabilidad de la entidad a la cual pertenecen.

La diferencia fundamental reside en que la entidad contable constituye el sujeto de imputación económica y patrimonial del sistema, mientras que las restantes unidades representan aperturas administrativas, funcionales, territoriales o informativas dentro de ese sujeto. Confundir ambos planos conduce a fragmentar la contabilidad y a presentar como relaciones entre entidades diferentes lo que en realidad son movimientos internos.

Tampoco debe confundirse la entidad con el sistema contable. La entidad es el sujeto al cual corresponde la información; el sistema contable es el conjunto organizado de principios, cuentas, reglas, procedimientos y medios utilizados para registrar y representar sus hechos económicos. El sistema debe diseñarse y funcionar en relación con una entidad previamente delimitada.

3.2.4. Función ordenadora

La entidad actúa como principio ordenador de todo el proceso contable. Cada transacción debe vincularse desde su origen con la entidad a la cual pertenece. Esta atribución permite determinar quién adquiere un activo, quién asume un pasivo, a quién corresponde un ingreso o un gasto y en qué estados financieros deben presentarse sus efectos.

Una misma aplicación informática puede procesar las operaciones de varias entidades contables, siempre que mantenga separados sus registros, preserve el equilibrio de las cuentas de cada una y permita elaborar individualmente sus estados financieros. La utilización de una herramienta común no modifica la identidad ni produce la fusión de las entidades que la emplean.

La adecuada delimitación permite también diferenciar los movimientos internos de las transacciones realizadas con otras entidades. Las operaciones entre componentes de una misma entidad no representan relaciones entre patrimonios distintos. En cambio, las operaciones entre entidades diferentes afectan a dos sujetos contables y deben registrarse como tales en sus respectivas contabilidades.

Cuando varias entidades se encuentran vinculadas, sus estados financieros pueden ser objeto de agregación o consolidación. La consolidación exige eliminar los saldos y las transacciones recíprocas para presentar al conjunto como una sola unidad económica, pero no altera la identidad de las entidades que lo integran ni crea necesariamente una nueva persona jurídica.

La identificación de la entidad contable constituye una decisión conceptual anterior al diseño de las cuentas, de los procedimientos y de las soluciones informáticas. Solamente después de establecer con precisión cuál es el sujeto de la información puede organizarse coherentemente el sistema destinado a representar su realidad financiera.

3.3. LA ENTIDAD CONTABLE EN LAS NICSP

En el Marco Conceptual de las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, no se emplea expresamente el concepto de "entidad contable", sino el de "entidad que informa". Su identificación se vincula con la existencia de usuarios que dependen de sus informes financieros de propósito general para la rendición de cuentas y la toma de decisiones. De este modo, su delimitación responde principalmente a los objetivos de la información financiera y no se vincula necesariamente con una categoría jurídica específica.

Si bien este enfoque resulta consistente con la finalidad de la información financiera, **introduce cierto grado de flexibilidad en la delimitación** de la entidad, que puede traducirse en criterios no necesariamente uniformes. En particular, la determinación de sus límites queda sujeta a consideraciones vinculadas con las necesidades de los usuarios y la rendición de cuentas, lo que, en ausencia de un fundamento más estructural, puede afectar la consistencia en la identificación del sujeto al cual se imputan los hechos económicos.

En este contexto, la incorporación del concepto de unidad institucional —tal como lo desarrollan el Sistema de Cuentas Nacionales y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas, marcos que mantienen importantes puntos de convergencia con las NICSP, aunque responden a objetivos diferentes— permite dotar de mayor precisión a la noción de entidad que informa. En efecto, la unidad institucional identifica un sujeto que actúa en nombre propio, con capacidad para poseer activos, contraer pasivos, realizar transacciones y mantener un conjunto completo de cuentas, proporcionando así un criterio objetivo de delimitación que complementa el enfoque funcional de las NICSP.

Desde la perspectiva adoptada en este trabajo, la entidad contable debe ser entendida como una entidad que informa cuya delimitación se apoya, en principio, en la identificación de una unidad institucional. Esta articulación no altera el enfoque orientado hacia los usuarios y la rendición de cuentas, pero incorpora un fundamento estructural que refuerza la consistencia del sistema, reduce los márgenes de discrecionalidad y facilita su integración con otros sistemas de información.

En definitiva, el concepto de entidad que informa propio de las NICSP alcanza mayor precisión cuando su delimitación se sustenta en la noción de unidad institucional. De esta manera, se concilia la orientación hacia los usuarios con la necesidad de definir objetiva y homogéneamente el ámbito contable. Ello resulta especialmente relevante en el derecho

público, donde la identificación del sujeto al cual se atribuyen recursos, obligaciones, patrimonio y hechos económicos debe apoyarse en criterios jurídicos e institucionales claramente establecidos.

3.4. LAS ENTIDADES CONTABLES GUBERNAMENTALES

3.4.1. Concepto y requisitos

La definición de la entidad contable resulta fundamental para el diseño del sistema de información financiera gubernamental, porque permite identificar al sujeto al cual deben imputarse los hechos económicos y en torno al cual se organiza el correspondiente sistema transaccional.

En este trabajo se adopta como criterio rector que la entidad contable gubernamental básica debe corresponder a una unidad institucional jurídicamente reconocida dentro del Gobierno General.

Una entidad contable gubernamental es una unidad institucional identificable del Gobierno General, creada o reconocida por el ordenamiento jurídico, con personalidad o identidad jurídica, patrimonio propio y competencias y responsabilidades definidas. Como tal, puede ser titular de activos y derechos, contraer obligaciones —incluido el endeudamiento— y realizar transacciones en nombre propio. Lleva un conjunto completo de cuentas, elabora estados financieros propios y responde por su gestión y por la correspondiente rendición de cuentas.

No basta, por tanto, con que una organización administre recursos, ejecute una parte del presupuesto, realice operaciones, lleve registros específicos o produzca información separada. Para ser reconocida como entidad contable gubernamental debe reunir, de manera concurrente, las condiciones jurídicas, institucionales, patrimoniales y contables que permitan identificarla como un sujeto diferenciado de derechos, obligaciones y responsabilidad.

Sus principales requisitos son los siguientes:

- **Identificación institucional:** debe constituir una unidad claramente delimitada dentro del Gobierno General.
- **Creación o reconocimiento jurídico:** su existencia, competencias y ámbito de actuación deben surgir de la Constitución, la ley o una norma jurídica dictada por autoridad competente.
- **Personalidad o identidad jurídica propia:** el ordenamiento debe reconocer un sujeto diferenciado al cual puedan atribuirse derechos, obligaciones, patrimonio y responsabilidades.
- **Patrimonio propio:** debe poseer activos, pasivos y patrimonio diferenciados de los correspondientes a otras entidades.
- **Capacidad de actuación en nombre propio:** debe poder realizar operaciones presupuestarias, económicas, financieras y patrimoniales dentro del ámbito de sus competencias.

- **Capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones:** sus actos deben generar relaciones jurídicas y económicas atribuibles a la propia entidad, incluida, cuando corresponda, la capacidad para contraer deuda en su nombre.
- **Imputación integral de los hechos económicos:** deben atribuírsele la totalidad de las transacciones y demás hechos que afectan su patrimonio, sin mezclarlos con los de otras entidades.
- **Contabilidad completa:** debe mantener un conjunto íntegro, coherente y equilibrado de cuentas que comprenda sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, resultados y flujos.
- **Estados financieros propios:** debe producir estados que representen integralmente su situación patrimonial, sus resultados y sus flujos financieros.
- **Responsabilidad y rendición de cuentas:** debe existir una autoridad responsable de la gestión, de la información financiera presentada y de su rendición ante los órganos de control, las autoridades políticas y la sociedad.

La entidad contable gubernamental constituye así el sujeto estructural del sistema de información financiera gubernamental. Su información puede utilizarse posteriormente para elaborar reportes presupuestarios, contables, económicos y fiscales, así como para realizar los procesos de agregación y consolidación correspondientes.

En tal contexto, la elaboración de estados consolidados puede comprender varias entidades contables, pero no modifica la identidad individual de cada una ni convierte necesariamente al conjunto consolidado en una nueva entidad básica.

3.4.2. Diferencia respecto de otras unidades gubernamentales

La entidad contable gubernamental no debe confundirse con la entidad presupuestaria, la unidad ejecutora ni los restantes órganos que participan en la gestión financiera. Estas categorías responden a finalidades diferentes y pueden coincidir en algunos casos, pero esa coincidencia no debe darse por supuesta.

La entidad presupuestaria es la unidad a la cual el presupuesto asigna ingresos, gastos, recursos físicos, metas u otras autorizaciones. La unidad ejecutora es la dependencia responsable de realizar determinadas operaciones de ejecución presupuestaria y administrativa. Los servicios administrativos financieros, programas, proyectos, centros de costos y demás dependencias internas cumplen también funciones específicas de gestión, registro o información.

Ninguna de estas circunstancias les confiere, por sí misma, personalidad jurídica, patrimonio propio ni carácter de entidad contable. El presupuesto puede asignar autorizaciones a una unidad administrativa, pero esa asignación no la convierte necesariamente en titular de los activos ni en responsable jurídica de las obligaciones que se originan como consecuencia de su ejecución.

Un ministerio, por ejemplo, puede constituir una entidad presupuestaria, disponer de unidades ejecutoras y administrar una parte importante del presupuesto nacional. Sin embargo, si carece de personalidad jurídica y patrimonio propios, los bienes que utiliza, las

obligaciones que contrae y los recursos que administra pertenecen jurídicamente al Estado o a la entidad institucional de la cual forma parte. En ese caso, el ministerio no debe ser tratado como una entidad contable independiente, aunque pueda operar como centro de registro, centro contable interno o unidad de información.

La distinción evita confundir la descentralización administrativa o presupuestaria con la autonomía jurídica y patrimonial. El hecho de que una dependencia tenga autoridades propias, competencias específicas, asignaciones presupuestarias o capacidad para iniciar transacciones no significa que constituya un sujeto patrimonial separado.

En cambio, cuando un organismo posee personalidad o identidad jurídica propia, patrimonio propio, capacidad para adquirir derechos, poseer activos y asumir obligaciones en nombre propio, contabilidad completa y responsabilidad individual por su gestión, existen fundamentos para reconocerlo como una entidad contable gubernamental diferenciada.

3.4.3. La entidad contable como unidad básica del SIGEF transaccional

En un SIGEF, la entidad contable no es solamente un concepto propio de la contabilidad financiera: constituye la unidad básica para organizar todo el sistema transaccional. Cada operación presupuestaria, contable, financiera o patrimonial debe quedar vinculada, desde su origen, con la entidad contable a la cual pertenece, sin perjuicio de las restantes clasificaciones institucionales, administrativas, económicas, funcionales, programáticas o geográficas que correspondan.

La entidad contable define el sujeto y los límites del SIGEF transaccional. Dentro de esos límites se integran los registros de ingresos, gastos, disponibilidades, cuentas por cobrar y por pagar, bienes, deuda, inversiones, patrimonio y demás operaciones. Esta integración permite que los efectos presupuestarios, contables, fiscales y económicos de una misma transacción se generen a partir de un registro único y sean atribuidos correctamente a la entidad responsable.

Cada entidad contable debe disponer de un SIGEF o de una instancia funcional del sistema común. Esto no significa que deba instalarse una aplicación informática diferente para cada entidad. Una misma solución tecnológica puede atender simultáneamente a numerosas entidades contables, siempre que preserve la identidad, integridad y equilibrio de las cuentas de cada una, impida la mezcla de sus patrimonios y permita producir separadamente sus estados financieros.

Desde el punto de vista del diseño informático, la identificación de la entidad contable debe formar parte de la clave básica de cada transacción. No puede agregarse posteriormente como una clasificación auxiliar, porque de ella depende la atribución de los efectos patrimoniales y la identificación de las relaciones internas o recíprocas. El sistema debe reconocer desde el momento del registro quién es el titular de los activos, quién asume los pasivos, a quién corresponde el ingreso o el gasto y cuál es la entidad responsable de informar.

Por ello, la definición de las entidades contables constituye una decisión previa al diseño funcional y tecnológico del SIGEF. Primero deben identificarse las unidades institucionales que

reúnen las condiciones necesarias para ser reconocidas como entidades contables y definirse los límites de cada una. Sobre esa base se organiza el sistema transaccional, de modo que registre separadamente las operaciones y produzca la información correspondiente a cada entidad. Finalmente, dicha información podrá agregarse y consolidarse para representar los distintos niveles institucionales del Gobierno General y, cuando corresponda, del sector público.

3.4.4. La entidad contable gubernamental central

La entidad contable gubernamental central es la unidad institucional que representa jurídicamente a la parte central del gobierno nacional. A ella se atribuyen el patrimonio público central, los derechos, las obligaciones, las transacciones y los demás hechos económicos correspondientes a ese ámbito; respecto de ella se mantiene un conjunto completo, coherente y equilibrado de cuentas y se elaboran estados financieros propios.

Desde la perspectiva jurídica, esta entidad identifica al sujeto al cual pertenecen los activos y pasivos centrales y en cuyo nombre se adquieren derechos, se contraen obligaciones —incluido el endeudamiento público— y se realizan las correspondientes transacciones. Su delimitación debe surgir del ordenamiento constitucional y legal de cada país.

Desde la perspectiva económica y estadística, debe reunir las características de una unidad institucional establecidas en el Sistema de Cuentas Nacionales y en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas: capacidad para poseer activos, contraer pasivos, realizar transacciones en nombre propio y mantener un conjunto completo de cuentas.

La entidad contable gubernamental central comprende los poderes, ministerios, órganos y demás dependencias que actúan como componentes internos del mismo sujeto jurídico e institucional cuando carecen de personalidad jurídica y patrimonio propios. La autonomía funcional, administrativa o presupuestaria que pueda reconocerse a esos órganos no los convierte, por sí misma, en entidades contables independientes.

En consecuencia, los ministerios y demás dependencias del Gobierno Central solamente pueden ser reconocidos como entidades contables diferenciadas cuando el ordenamiento jurídico les atribuya personalidad o identidad jurídica propia, patrimonio propio y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones en su nombre y cuando, además, reúnan las restantes condiciones necesarias para mantener una contabilidad completa y elaborar estados financieros propios.

Desde la perspectiva del SIGEF, la entidad contable gubernamental central constituye el sujeto alrededor del cual debe organizarse toda la información transaccional, presupuestaria, contable, financiera y patrimonial correspondiente a la parte central del gobierno nacional. Las distintas unidades administrativas pueden funcionar como centros de gestión, ejecución, registro o información, pero sus operaciones deben integrarse en la contabilidad completa de la entidad central.

La entidad contable gubernamental central no debe confundirse con el conjunto del Gobierno General nacional. La información de este último se obtiene posteriormente mediante la

agregación y, cuando corresponda, la consolidación de los estados de la entidad central y de las restantes entidades contables comprendidas en ese ámbito institucional.

La fragmentación artificial de la entidad central conduce a la duplicación de registros, genera conciliaciones y consolidaciones innecesarias, dificulta la aplicación del registro único y diluye la responsabilidad patrimonial y contable. Un sistema genuinamente integrado no debería depender de procesos posteriores destinados a recomponer información que su propio diseño dividió sin que existieran entidades jurídicas y patrimoniales verdaderamente diferenciadas.

La consolidación resulta indispensable cuando existen entidades contables distintas y transacciones recíprocas entre ellas; no debe utilizarse para corregir una fragmentación originada por haber confundido unidades administrativas o presupuestarias con sujetos jurídicos y patrimoniales autónomos. La correcta delimitación de la entidad contable gubernamental central constituye, por ello, una condición fundamental para la coherencia, integridad y eficiencia del SIGEF.

3.4.5. Consideraciones especiales

Sobre la configuración de la entidad contable central

En la parte central de un gobierno nacional puede existir una o varias entidades contables, según la organización constitucional, jurídica e institucional adoptada por cada país. Su delimitación no depende exclusivamente de la división de poderes ni de la autonomía funcional, administrativa o presupuestaria reconocida a determinados órganos. El criterio principal consiste en establecer si existen sujetos jurídicos y económicos diferenciados, con capacidad para poseer activos, contraer pasivos, realizar transacciones en nombre propio, mantener un conjunto completo de cuentas y asumir responsabilidad por su información financiera.

Caso República Argentina

Una primera modalidad se presenta cuando la personalidad jurídica se concentra en el estado nacional. Este es el caso de la República Argentina, donde los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, así como otros órganos constitucionales, actúan dentro de la personalidad jurídica “Estado Nacional”, también conocida como “la República” . La separación de poderes y la autonomía funcional o presupuestaria de algunos de ellos no los convierten en personas jurídicas diferentes. Fuera de esa entidad central y dentro de la jurisdicción nacional, existen organismos descentralizados y otros entes públicos expresamente personificados, así como empresas y bancos públicos. [26]

Caso República Dominicana

Una modalidad diferente se presenta en la República Dominicana, cuya Constitución no adopta una solución institucional uniforme para todos los poderes y órganos de la parte central del Estado. En algunos casos reconoce independencia o autonomía funcional,

[26] *La Constitución Nacional crea el Estado Nacional, le da soberanía y establece las reglas fundamentales de cómo se organiza y las atribuciones de sus componentes. El Código Civil y Comercial (art. 146) lo etiqueta como “Persona Jurídica Pública”.*

administrativa o presupuestaria; en otros, les atribuye además personalidad jurídica. Esta configuración puede dar lugar a la existencia de varias entidades contables dentro del ámbito central, pero no convierte automáticamente a todo órgano autónomo en una entidad diferenciada.[27]

La Administración Pública Central está constituida por un conjunto de órganos bajo la dirección del Presidente de la República, cuyos actos se imputan y comprometen al Estado dominicano.

El Congreso Nacional, sus cámaras, el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, el Ministerio Público, el servicio de Defensa Pública, el Defensor del Pueblo[28] poseen distintos grados de independencia y autonomía funcional, presupuestaria y/o administrativa, pero ni la Constitución ni la ley les atribuye expresamente personalidad jurídica.

Distinta es la situación de la Junta Central Electoral y la Cámara de Cuentas, a las que la Constitución atribuye expresamente personalidad jurídica. Por otra parte, la ley les atribuye personalidad jurídica al Tribunal Superior Electoral y a la Oficina Nacional de Defensa Pública.

Las constituciones y las entidades contables

Por consiguiente, las constituciones y las leyes pueden seguir caminos diferentes: concentrar la personalidad jurídica del Estado y organizar dentro de ella a los distintos poderes y órganos, o combinar esa personalidad central con órganos constitucionales dotados de distintos grados de autonomía y, en determinados casos, de personalidad jurídica propia. La delimitación contable debe respetar esa configuración y comprobar, en cada caso, la existencia de un sujeto institucional con patrimonio atribuible, capacidad de actuación en nombre propio, cuentas completas y responsabilidad por su información financiera.

Los ministerios como entidades contables

En algunos países de la región, los ministerios son tratados como entidades contables gubernamentales independientes. Esta práctica deriva, por lo general, de un error metodológico: confundir la estructura administrativa y presupuestaria del Estado con la delimitación de sus entidades contables.

Normalmente, un ministerio no reúne las condiciones necesarias para constituir una unidad institucional y, por consiguiente, una entidad contable autónoma, porque:

- carece de personalidad jurídica y patrimonio propios;
- no posee activos ni contrae obligaciones en nombre propio;
- no tiene responsabilidad patrimonial independiente; y
- forma parte de la entidad contable gubernamental central.

[27] *Se expone el caso de la República Dominicana como caso testigo complicado sobre el tema. Advirtiendo que la situación puede haber variado por reformas legislativas o sentencias judiciales vinculantes.*
[28] *El Tribunal Constitucional, en la sentencia TC/0042/23, dijo que el Defensor del Pueblo "posee personalidad jurídica", sin identificar una norma que se la otorgue.*

Un ministerio constituye una unidad administrativa y presupuestaria, puede administrar recursos, realizar operaciones y actuar como centro de gestión, registro, control y rendición de cuentas, lo que en general realiza mediante un servicio administrativo financiero y unidades ejecutoras. Ninguna de estas funciones le confiere, por sí misma, el carácter de entidad contable independiente, pues los activos que utiliza, las obligaciones que origina y las transacciones que realiza corresponden jurídicamente a la entidad contable gubernamental central de la cual forma parte.

Solamente podrían ser reconocidos como una entidad contable diferenciada cuando el ordenamiento jurídico le atribuyera personalidad o identidad jurídica propia, patrimonio propio y capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones en su nombre y cuando, además, mantuviera un conjunto completo de cuentas, elaborara estados financieros propios y asumiera responsabilidad independiente por su gestión y su rendición de cuentas.

En síntesis, un ministerio es normalmente una unidad de gestión y ejecución presupuestaria dentro de la entidad contable gubernamental central, y no una entidad contable autónoma.

La confusión entre ambos conceptos ha generado, en los países donde se incurre en ella, **costos elevados e innecesarios**. El tratamiento artificial de los ministerios como entidades contables separadas obliga a producir estados financieros individuales, registrar como recíprocas operaciones que en realidad son internas, efectuar innumerables conciliaciones y realizar, posteriormente, consolidaciones destinadas a recomponer la unidad patrimonial que el propio diseño fragmentó indebidamente.

Reflexión final sobre las entidades contables públicas

En conclusión**, el presente desarrollo se propone establecer los fundamentos de un sistema de información financiera gubernamental de carácter transaccional** para la entidad contable pública central, que generalmente constituye la de mayor complejidad en cada país.

La misma lógica funcional de diseño y procesamiento de la información financiera resulta aplicable, con las adaptaciones necesarias, a las restantes entidades contables gubernamentales. Esto comprende tanto a los niveles centrales de los gobiernos subnacionales y locales como a las entidades descentralizadas y autónomas no empresariales ni financieras correspondientes a cada nivel de gobierno.

Los distintos niveles de información conjunta se obtienen mediante procesos de agregación y, cuando corresponda, de consolidación, tal como se explicará más adelante en este capítulo.

3.5. EL DEVENGO COMO BASE DE REGISTRO[29]

3.5.1. Concepto

El **“devengo”** es el criterio por el cual **los hechos económicos de una entidad contable se reconocen y registran cuando nacen, se modifican o extinguen los derechos y obligaciones**

[29] *¿Devengo o devengado? “Devengo” es el sustantivo, “devengado” es el participio (usado como adjetivo o sustantivado). Este último refiere al hecho real ya ocurrido. “Devengo” es la categoría conceptual. “Devengado”*

que los sustentan, con independencia de su cobro o pago. Muestra la expresión monetaria de esos hechos económico.

El devengo es mucho más que una convención técnica contable, puede concebirse como el cimiento invisible del edificio contable y macroeconómico. No se limita a constituir un criterio técnico de registro, sino que establece las condiciones mismas bajo las cuales los hechos económicos adquieren existencia en un sistema contable. Constituye el verdadero punto nodal de la contabilidad: el principio en el que convergen y se articulan el reconocimiento de los hechos económicos, su imputación temporal y su traducción en resultados y variaciones patrimoniales. Su registro, refleja el momento en que el valor económico se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue.

Las cuentas económicas y contables se apoyan en la base contable "devengo". Las presupuestarias en cambio incluyen otros momentos de registro, como el pre-compromiso y el compromiso, lo que varía de acuerdo con la legislación vigente aplicable. En un sistema de cuentas integrado, el "devengo" constituye el punto de articulación entre el registro presupuestario, la contabilidad patrimonial y las cuentas económicas.

3.5.2. Características del devengo

Sus principales características, son:

- ✓ **Naturaleza del concepto**
  El devengo señala el momento en que nace una relación patrimonial: no registra movimientos de dinero, sino la creación o transformación de derechos y obligaciones (créditos o deudas).
- ✓ **Criterio de reconocimiento**
  Las transacciones se registran cuando ocurre el hecho económico que las origina, con independencia de su cobro o pago.
- ✓ **Sustancia económica**
  El devengo atiende a la realidad económica antes que a la financiera: se produce cuando se entrega un bien, se presta un servicio o transcurre el tiempo (por ejemplo, intereses o alquileres), aunque el dinero se perciba o pague posteriormente.
- ✓ **Impacto patrimonial**
  Todo hecho devengado implica una variación en el patrimonio (activos, pasivos o patrimonio neto).
- ✓ **Fundamento jurídico-económico**
  El devengo no es una abstracción: se sustenta en una relación jurídica o económica (contrato, norma o hecho equivalente) que hace exigible, o potencialmente exigible, un derecho u obligación.
- ✓ **Imputación temporal**
  Permite asignar las transacciones al período en que realmente corresponden, asegurando una correcta periodificación.

---

es la manifestación de esa categoría en una transacción. En algunos países de la región, se usa el término "causado".

- ✓ **Función sistémica y de medición**
  Constituye la base para reflejar la realidad económica de manera homogénea, integrando flujos y stocks en un mismo marco explicativo (los flujos devengados explican las variaciones patrimoniales).

3.5.3. El "devengo" en los estándares internacionales

Tanto el SCN 2008, como el MEFP 2014 y las NICSP, recomiendan el uso de la base contable de acumulación o devengo, el que han conceptualizado y definido de la manera que sigue:

SCN
"2.55 El principio general de la contabilidad nacional es que las transacciones entre unidades institucionales han de registrarse cuando nacen, se modifican o se cancelan los derechos y las obligaciones. Esta modalidad de registro se denomina principio de **base devengado**. Las transacciones internas de una unidad institucional se registran de forma análoga, en el momento en que se crea, transforma o extingue el valor económico. "

MEFP
1.27 En el marco de las EFP los flujos se registran en base devengado, lo que significa que los flujos se registran en el momento en que el valor económico se crea, transforma, intercambia, transfiere o extingue. ……."

NICSP[30]
"Base de acumulación (o devengo) es una base contable por la cual las transacciones y otros hechos son reconocidos cuando ocurren (y no cuando se efectúa su cobro o su pago en efectivo o su equivalente). Por ello, las transacciones y otros hechos se registran en los libros contables y se reconocen en los estados financieros de los ejercicios con los que guardan relación. Los elementos reconocidos según la base contable de acumulación (o devengo) son: activos, pasivos, activos netos/patrimonio, ingresos y gastos".

3.5.4. El devengo de los ingresos, gastos y financiamiento

Para aplicar estos criterios a las operaciones presupuestarias, conviene precisar como se manifiesta, desde nuestro punto vista, el devengo en los ingresos, los gastos y las operaciones de financiamiento:

Caso: Ingresos

Corresponde reconocer como momento del "**devengo"** de los ingresos**,** cuando se origina jurídicamente el derecho de cobro a favor del Estado y, correlativamente, una obligación de pago a cargo de una persona natural o jurídica debidamente individualizada y por un monto cierto. En general, los ingresos se devengan cuando ocurre el hecho que genera.

Caso: Gastos

[30] *NICSP Nº 1 – Definiciones:*

Corresponde reconocer como momento del "**devengo"** de los gastos**,** cuando ocurre la recepción de conformidad de los bienes y servicios oportunamente contratados y nace una obligación de pago a favor de terceros o cuando se consideran cumplidos los requisitos legales y/o administrativos establecidos por las normas vigentes para gastos sin contraprestación, tales como los derivados de tratados, leyes, decretos, resoluciones o sentencias definitivas.

Los gastos en intereses se devengan contablemente a medida que transcurre el tiempo, prescindiendo de la fecha de pago.

Caso: Financiamiento

Las operaciones de financiamiento no constituyen ingresos ni gastos, pues consisten en variaciones de activos financieros y pasivos. Su tratamiento debe distinguirse del correspondiente a los intereses y demás costos financieros, que sí constituyen gastos y se devengan conforme transcurre el tiempo.

Endeudamiento: Se reconoce cuando se produce el desembolso del préstamo, la colocación y liquidación de los títulos u otro acto equivalente por el cual el Estado recibe los recursos y asume la obligación financiera correspondiente. En ese momento se registra el incremento de las disponibilidades u otro activo financiero y el pasivo. En este caso, no hay "devengamiento" alguno.

Amortización del capital de la deuda. La amortización del capital no constituye gasto ni genera un nuevo devengo contable, pues corresponde a una obligación financiera reconocida previamente. En la fecha de vencimiento, la cuota de capital se torna exigible; cuando se efectúa el pago, o se produce otro acto jurídicamente válido que extingue total o parcialmente la obligación, se registra la disminución del pasivo y de las disponibilidades u otro activo financiero utilizado para cancelarlo.

La programación de los vencimientos, la previsión de fondos y la emisión anticipada de una orden de pago con fecha de cumplimiento diferida son instrumentos de tesorería. No modifican el reconocimiento contable ni reducen anticipadamente el saldo de la deuda. Si llegada la fecha de vencimiento no se produce el pago, la obligación subsiste y deberá identificarse como deuda vencida.

Cuando la normativa presupuestaria denomine «devengado» a una etapa de ejecución de las aplicaciones financieras, esta deberá diferenciarse expresamente del devengo contable. Su registro podrá efectuarse al producirse la exigibilidad de la cuota, pero no por la mera preparación anticipada de la orden de pago.

3.5.5. Aplicación del devengo a nivel internacional. Panorama general

El "devengo" contable existe desde Luca Pacioli (1494). Si bien no formuló la base moderna de devengo, sistematizó la partida doble y consolidó una estructura contable capaz de reconocer derechos, obligaciones, resultados y variaciones patrimoniales más allá del simple movimiento de efectivo. Durante siglos, la contabilidad pública y privada desarrolló, bajo

distintas denominaciones —devengado, causación, causado o acumulación—, conceptos para registrar los hechos cuando nacen los derechos y las obligaciones.

La base devengada moderna surgió gradualmente durante el siglo XIX, impulsada por la continuidad de las empresas, la expansión de las sociedades por acciones, la importancia creciente de los activos fijos y la necesidad de determinar resultados periódicos. Su formulación doctrinaria se consolidó durante la primera mitad del siglo XX, especialmente mediante el reconocimiento periódico de los ingresos y la asociación de los gastos correspondientes. En el sector gubernamental, su adopción fue mucho más tardía y comenzó a extenderse de manera integral recién durante las últimas décadas del siglo XX.

Casos testigos de América Latina:

-Venezuela aporta uno de los antecedentes más tempranos y mejor documentados. En la Administración Central, los Instructivos del Sistema de Contabilidad de la Ejecución Financiera del Presupuesto fueron aprobados por el Ministerio de Hacienda en **1977.** El Reglamento Parcial de la Ley Orgánica de Régimen Presupuestario, de 1977, dispuso e su artículo 9 que el gasto debía registrarse como devengado cuando se hiciera exigible el pago de la obligación, con independencia del momento en que se efectuara. El antecedente venezolano comprende también al órgano de control externo. La Contraloría General de la República aprobó en el año 1980 la Publicación 20, aplicable a la contabilidad fiscal de los estados, publicada, y la Publicación 21, con alcances a los municipios. Ambas emplearon los conceptos de gasto causado e ingreso devengado, con independencia del movimiento de efectivo, y comenzaron a regir en 1981.

-Colombia proporciona otro antecedente concluyente. Mediante la Resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995, la Dirección General de Contabilidad Pública expidió el primer Plan General de Contabilidad Pública, obligatorio desde el 1/1/1996 para las entidades públicas nacionales y territoriales. El Plan estableció el principio de causación (devengo).

-Bolivia, mediante la Ley 1178 de 1990 (Ley SAFCO), y la **Argentina,** mediante la Ley 24.156 de 1992 y sus normas contables, estructuraron sistemas integrados y reconocimientos del gasto sobre base devengado.

-México. La Ley General de Contabilidad Gubernamental de 2008 (aplicable a todos los niveles de gobierno) estableció el devengado para los ingresos y los gastos y lo convirtió en el fundamento de la integración presupuestaria y contable. La Ley definió el **ingreso devengado** como aquel que se reconoce cuando existe jurídicamente el derecho de cobro y el **gasto devengado** como el reconocimiento de una obligación de pago. Este mandato legal fue desarrollado de manera consistente en materia de gastos, pero su aplicación fue posteriormente restringida para los ingresos por el CONAC en el 2013. En el Gobierno Federal, el devengado tiene su antecedente jurídico en la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, del 31/12/1976 y vigente desde el 1/1/1977. que reconoció los gastos efectivamente devengados y dispuso llevar la contabilidad con base acumulativa.

Otros casos testigos relevantes:

-Estados Unidos. En octubre de 1990, el Departamento del Tesoro, la Oficina de Administración y Presupuesto (OMB) y la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno (GAO) crearon el Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). Sus pronunciamientos conforman los principios contables generalmente aceptados del Gobierno federal —Federal GAAP— y sustentan estados financieros sobre base de devengo. Varias de sus primeras normas comenzaron a regir en 1993. Los estados y gobiernos locales aplican, por su parte, las normas del GASB.

-Canadá. El Gobierno federal utilizaba una base de devengo modificada desde mediados de la década de 1980 y el Presupuesto de 1995 anunció la decisión de avanzar hacia el devengo completo. La implantación culminó en las Cuentas Públicas de 2002-2003, preparadas conforme a las normas canadienses de contabilidad del sector público.

-China. El Ministerio de Finanzas desarrolló un régimen nacional de contabilidad gubernamental y una reforma orientada a combinar dos perspectivas: una contabilidad financiera basada principalmente en el devengo, destinada a reflejar activos, pasivos, ingresos, gastos y patrimonio; y una contabilidad presupuestaria basada predominantemente en cobros y pagos. La norma básica fue emitida en 2015 y comenzó a regir en 2017, dentro de un proceso posteriormente ampliado.

3.6. POLÍTICAS CONTABLES. CONCEPTO, CONTENIDO Y RELACIÓN CON EL SIGEF

Concepto y función

Las políticas contables pueden definirse como el conjunto de principios, bases, convenciones, reglas y prácticas específicas adoptadas por una entidad para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de sus transacciones y hechos económicos. No constituyen la norma en sí misma, sino la forma concreta en que dicha norma se aplica a la realidad operativa.

En este sentido, toda norma contable presenta inevitablemente un cierto grado de abstracción: establece principios y criterios generales, pero no puede abarcar la totalidad de las situaciones particulares. Las políticas contables surgen precisamente como el mecanismo mediante el cual ese marco general se traduce en decisiones específicas sobre reconocimiento, medición, clasificación, presentación y revelación, aplicables de manera sistémica.

Naturaleza y función en el sistema contable

Las políticas contables constituyen uno de los niveles más relevantes —y a la vez menos visibles— del sistema contable. No son simples reglas operativas, sino el punto de articulación entre la normativa, la teoría contable y la realidad económica de la entidad. A través de ellas, la contabilidad adquiere operatividad.

Desde esta perspectiva, las políticas contables pueden requerir elecciones entre alternativas admitidas por la normativa o la precisión de criterios para su aplicación en casos particulares. Tales definiciones inciden directamente en la forma en que se reconocen, miden y presentan los hechos económicos y, por tanto, en la información financiera resultante.

Al mismo tiempo, cumplen una función de estabilización, al asegurar la aplicación consistente de criterios a lo largo del tiempo, y una función de transparencia, al hacer explícitos los supuestos y criterios bajo los cuales se construye la información contable.

Contenido y características

Las políticas contables establecen aspectos fundamentales tales como:

- criterios y momento de reconocimiento de las transacciones y demás hechos económicos;
- bases de medición o valuación;
- criterios de clasificación de las transacciones;
- formas de presentación de la información;
- contenido de las revelaciones complementarias.

Para cumplir adecuadamente su función, las políticas contables deben ser coherentes con el marco normativo, suficientemente claras para orientar su aplicación y consistentes en el tiempo. Sus modificaciones deberán estar debidamente fundamentadas y ser explicadas cuando produzcan efectos significativos sobre la información presentada.

En este sentido, no solo materializan las normas en prácticas concretas e inciden directamente en los resultados que la información contable presenta.

Particularidades en el ámbito del Gobierno General

En el ámbito del Gobierno General, las políticas contables adquieren una relevancia adicional, en tanto deben permitir la adecuada vinculación entre la información presupuestaria, la contabilidad patrimonial y las estadísticas económicas - macro, micro y fiscales-. A través de ellas se definen criterios que inciden directamente en la medición del patrimonio, de los resultados contables y de los principales agregados económicos.

Las políticas contables y el SIGEF

En el marco de los sistemas de información financiera gubernamental, las políticas contables cumplen un papel central, pues proporcionan una base común para registrar, medir y presentar los hechos económicos de manera uniforme.

Su adecuada aplicación permite que hechos de naturaleza semejante reciban un tratamiento equivalente, evita diferencias injustificadas entre las distintas unidades que integran el sistema y facilita la vinculación de la información contable con la presupuestaria y económica. De este modo, contribuyen a que la información generada por el SIGEF sea homogénea, consistente y útil para la gestión, el control y la toma de decisiones.

Por ello, las políticas contables deben aprobarse, difundirse, interpretarse y actualizarse bajo la responsabilidad del órgano rector de la contabilidad gubernamental, en coordinación con los órganos rectores de los demás sistemas de administración financiera alcanzados por ellas y con la gobernanza del SIGEFe.

3.7. LA CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

La consolidación es un procedimiento utilizado en distintos ámbitos de la información financiera gubernamental para presentar los datos correspondientes a un conjunto de unidades sin las duplicaciones originadas por las operaciones recíprocas realizadas entre ellas. Sin embargo, no constituye un concepto único ni se aplica de igual manera en todos los casos. Su finalidad, el perímetro considerado, las operaciones que deben eliminarse y los criterios para determinar las unidades comprendidas varían según se trate de información fiscal, presupuestaria o contable.

En las estadísticas fiscales, la consolidación procura representar las relaciones económicas del Gobierno General, de sus subsectores o del sector público con los restantes sectores de la economía y con el resto del mundo. En el ámbito presupuestario, busca evitar las duplicaciones producidas por operaciones recíprocas entre las unidades y entidades comprendidas en una determinada cobertura institucional. En la contabilidad, tiene por objeto presentar la situación financiera y el desempeño de una entidad controladora y de las entidades que controla como si correspondieran a una sola entidad económica.

El SCN adopta un criterio diferente: las cuentas de los sectores y subsectores se elaboran mediante la agregación de las correspondientes a las unidades institucionales que los integran, sin eliminar las operaciones recíprocas. Si bien contempla la presentación de información consolidada para determinados análisis de las finanzas públicas, en esos casos remite a las recomendaciones del Fondo Monetario Internacional; por consiguiente, no se trata de una consolidación propia del sistema central de cuentas nacionales.

A fin de precisar estas diferencias, el tema será examinado desde los siguientes enfoques:

a. La consolidación de las estadísticas de finanzas públicas.
b. El tratamiento de la consolidación en el Sistema de Cuentas Nacionales.
c. La consolidación presupuestaria.
d. La consolidación contable.

3.7.1. La consolidación de cuentas fiscales

La consolidación, en el marco del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (3.153), es el procedimiento mediante el cual las estadísticas de un conjunto de unidades institucionales se presentan como si correspondieran a una sola unidad, mediante la eliminación de todos los flujos y posiciones de saldos recíprocos entre las unidades que integran dicho conjunto. Este tratamiento permite evitar la doble contabilización inherente a la agregación simple y tiene como efecto que las estadísticas resultantes reflejen exclusivamente las interacciones económicas entre el conjunto consolidado y las restantes unidades institucionales de la economía, así como con el resto del mundo.

Desde el punto de vista conceptual, la consolidación se fundamenta en la necesidad de aislar las relaciones económicas externas del sector gobierno o del sector público, eliminando aquellas transacciones y posiciones que constituyen meros movimientos internos sin impacto económico agregado. En este sentido, la consolidación excluye la interacción económica

dentro del grupo de unidades institucionales considerado y mide únicamente los flujos y saldos que cruzan la frontera del sector, lo cual resulta esencial para el análisis de la política fiscal, la sostenibilidad de las finanzas públicas y la relación del gobierno con el resto de la economía. En particular, las estadísticas correspondientes al gobierno general y a cada uno de sus subsectores se presentan en forma consolidada.

A los efectos de la compilación de estadísticas del gobierno general conforme al MEFP 2014, la consolidación debe aplicarse como criterio para la presentación de los agregados fiscales, eliminando de manera sistemática todos los flujos y posiciones de saldos recíprocos entre las unidades institucionales que lo integran, a fin de evitar la doble contabilización y asegurar que los resultados reflejen exclusivamente las relaciones económicas del sector con el resto de la economía.

No obstante, en la práctica, la consolidación debe aplicarse atendiendo a criterios de relevancia analítica y materialidad, priorizando la eliminación de aquellos flujos y posiciones cuyo impacto sobre los agregados fiscales sea significativo.

En el caso del Gobierno General, el Manual identifica como principales **flujos** sujetos a consolidación los siguientes: las transferencias corrientes y de capital entre unidades de gobierno; el ingreso y el gasto por intereses; los impuestos pagados entre entidades públicas —con excepción de aquellos recaudados en nombre de los hogares—; las operaciones de compra y venta de bienes y servicios; y las adquisiciones y disposiciones de activos no financieros.[31]

Asimismo, en materia de **saldos**, deben eliminarse las posiciones asociadas a relaciones financieras internas, incluyendo principalmente los préstamos, los títulos de deuda y las otras cuentas por cobrar y por pagar entre unidades del sector.[32]

En el ámbito del sector público en sentido amplio, el principio de consolidación se extiende, en lo pertinente, a las participaciones de capital, los depósitos y otros instrumentos financieros mantenidos entre entidades públicas.[33]

Por otra parte, existen transacciones que nunca se consolidan, como son las contribuciones sociales del empleador y los impuestos retenidos por unidades de gobierno de la remuneración de sus empleados y pagados a otras unidades de gobierno.[34]

La aplicación de la consolidación debe realizarse respetando la secuencia de consolidación intrasectorial previa a la intersectorial, y atendiendo a criterios de relevancia analítica y materialidad, de modo que el esfuerzo de compilación resulte consistente con la importancia de los flujos y posiciones a consolidar.

[31] *MEFP 3.162*
[32] *MEFP 3.163*
[33] *MEFP 3.164*
[34] *MEFP 3.161*

Un aspecto central del enfoque del MEFP es que la consolidación no altera las partidas de resultado, dado que los flujos eliminados se registran simétricamente como ingreso y gasto dentro del mismo conjunto de unidades.

En síntesis, la consolidación, según el MEFP, constituye un requisito esencial para la correcta medición y análisis de las finanzas públicas, en tanto garantiza que los agregados fiscales del Gobierno General representen fielmente su posición económica y financiera frente a otros sectores institucionales y frente al resto del mundo, libres de distorsiones derivadas de su organización interna.

3.7.2. La consolidación de cuentas en el SCN

En el Sistema de Cuentas Nacionales, las estadísticas correspondientes a los sectores y subsectores institucionales se presentan, como principio general, mediante la agregación de las cuentas de las unidades que los integran, sin eliminar las operaciones realizadas entre ellas. Este tratamiento permite conservar información sobre las relaciones económicas internas de cada sector (22.79).

No obstante, el SCN reconoce la utilidad de elaborar presentaciones consolidadas complementarias, particularmente para el Gobierno General, sus subsectores y el sector público. En estos casos, se eliminan los flujos y las posiciones recíprocas entre las unidades comprendidas, de modo que la información resultante refleje principalmente sus relaciones con los demás sectores de la economía y con el resto del mundo.

La consolidación posee especial relevancia para las transferencias corrientes y de capital, los intereses, las operaciones en activos y pasivos financieros y las correspondientes posiciones de saldos. Su aplicación debe responder a la finalidad analítica de la información y a la importancia relativa de las operaciones involucradas.

3.7.3. La consolidación presupuestaria

Concepto

La consolidación presupuestaria es el procedimiento mediante el cual se agregan los presupuestos de las unidades y entidades comprendidas en una determinada cobertura institucional y se eliminan las operaciones recíprocas realizadas entre ellas, con el objeto de presentar los ingresos, los gastos y las operaciones de financiamiento del conjunto sin duplicaciones.

Por consiguiente, no consiste en una simple suma de presupuestos. Las transferencias y demás operaciones internas deben eliminarse para evitar que un mismo flujo sea considerado simultáneamente como gasto de una entidad e ingreso de otra.

La consolidación puede comprender el presupuesto aprobado, sus modificaciones y la correspondiente ejecución.

Ámbitos institucionales de consolidación

La consolidación presupuestaria puede efectuarse progresivamente, según los niveles institucionales que se desee presentar. Entre ellos pueden encontrarse:[35]

- La Administración Central.
- Las instituciones descentralizadas no empresariales.
- Las instituciones de la seguridad social.
- Las empresas públicas no financieras.
- Las entidades públicas financieras.
- Otros organismos comprendidos en la cobertura presupuestaria.

De esta manera pueden elaborarse presentaciones consolidadas para la Administración Central, el gobierno nacional, el sector público no financiero o el conjunto del sector público, según la organización institucional y presupuestaria de cada país.

Metodología básica

La consolidación presupuestaria comprende las siguientes operaciones:

1. Determinar los niveles institucionales que serán incluidos.
2. Homogeneizar (armonizar) los clasificadores, conceptos y etapas de ejecución utilizados.
3. Agregar los ingresos, gastos y operaciones de financiamiento de las entidades comprendidas.
4. Identificar y conciliar las operaciones recíprocas.
5. Eliminar los importes registrados simultáneamente por las entidades intervinientes.
6. Preparar la información presupuestaria consolidada.

Las eliminaciones comprenden principalmente las transferencias corrientes y de capital, los aportes y contribuciones entre unidades o entidades, los préstamos y anticipos internos, sus amortizaciones e intereses, los dividendos y las demás operaciones que hayan sido registradas recíprocamente como ingreso, gasto, fuente o aplicación financiera.

Solo se eliminan las operaciones cuando ambas entidades se encuentran incluidas en los mismos niveles institucionales consolidados. Las operaciones con terceros o con entidades no comprendidas deben conservarse.

3.7.4. La consolidación contable

Concepto y finalidad

La consolidación contable es el procedimiento mediante el cual, exclusivamente a efectos de información financiera, la información de una entidad controladora y de las entidades sometidas a su control se homogeneiza, combina y depura mediante la eliminación de los saldos, las transacciones y los resultados que, desde la perspectiva del conjunto, tienen carácter interno, con el objeto de presentar sus activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos, flujos de efectivo y demás variaciones como si correspondieran a una sola entidad

[35] *Listado tipo.*

económica. Por consiguiente, no constituye una mera acumulación de cifras, sino la representación de la situación financiera, el rendimiento y la evolución de la entidad económica considerada en su conjunto.

La entidad económica consolidada

La entidad consolidada no existe necesariamente como persona jurídica, organismo administrativo o unidad presupuestaria. Surge de una delimitación contable basada en las relaciones de control.

Las entidades que la integran conservan su personalidad jurídica, sus autoridades, sus presupuestos, sus obligaciones y sus responsabilidades individuales. Sin embargo, a efectos de preparar los estados financieros consolidados, son consideradas componentes de una sola entidad económica.

La consolidación produce, de este modo, un cambio en el punto de observación:

- En los estados financieros individuales, cada entidad informa sobre sus propios recursos, obligaciones, ingresos, gastos y operaciones.
- En los estados financieros consolidados, el sujeto de la información es la entidad económica considerada en su conjunto.
- Las relaciones entre las entidades que la integran dejan de considerarse operaciones con terceros y pasan a tratarse como movimientos internos.

Perímetro de consolidación y control

La NICSP 35 caracteriza a los estados financieros consolidados como aquellos en los que los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad controladora y de sus entidades controladas se presentan como si correspondieran a una sola entidad económica. Asimismo, establece el control como fundamento para determinar qué entidades deben incluirse en la consolidación.

En consecuencia, el perímetro de consolidación no debería determinarse automáticamente por la clasificación institucional, la dependencia presupuestaria, la forma jurídica o la inclusión de una entidad en el presupuesto. Es necesario establecer si existe una relación de control a efectos de información financiera.

De acuerdo con la NICSP 35, el control requiere la concurrencia de tres elementos:

- Poder sobre la otra entidad.
- Exposición o derecho a beneficios variables, financieros o no financieros, derivados de la relación con ella.
- Capacidad de utilizar ese poder para modificar la naturaleza o la cuantía de dichos beneficios.

La determinación del perímetro debe atender, por tanto, a la sustancia de las relaciones existentes y no solamente a su forma jurídica o administrativa.

Metodología básica

Para que exista una verdadera consolidación deben cumplirse las siguientes operaciones metodológicas:

1. Identificar la entidad controladora, determinar las entidades controladas y definir el correspondiente perímetro de consolidación.
2. Uniformar las políticas, criterios, clasificaciones, fechas y demás bases utilizadas para preparar la información contable de sus componentes.
3. Combinar línea por línea las partidas homogéneas de activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos y flujos de efectivo de las entidades comprendidas.
4. Eliminar, cuando corresponda, el valor contable de la inversión reconocida por la entidad controladora contra la parte respectiva del patrimonio neto de la entidad controlada.
5. Eliminar los saldos, las transacciones, los ingresos, los gastos, los flujos de efectivo y los resultados internos, incluidos aquellos incorporados al valor de los activos.
6. Reconocer separadamente las participaciones no controladoras, cuando existan, y preparar los estados financieros consolidados que muestren los recursos controlados, las obligaciones asumidas y las operaciones realizadas por el conjunto frente a terceros.

Marco normativo

La metodología técnica general de consolidación contable se encuentra establecida en la NICSP 35[36]. Las NICSP 34, 36, 37, 38 y 40 integran el marco normativo complementario, al regular respectivamente los estados financieros separados, las inversiones en asociadas y negocios conjuntos, los acuerdos conjuntos, la información que debe revelarse sobre las participaciones en otras entidades y las combinaciones del sector público.

Requisitos del sistema de información financiera

Un sistema de información financiera del sector público preparado para consolidar necesita mucho más que un módulo destinado a sumar balances y eliminar operaciones internas. Requiere, como mínimo:

- Un registro maestro de entidades contables y de las relaciones de control existentes entre ellas, con sus correspondientes fechas de vigencia.
- Un plan contable común o tablas formales de homologación.
- La identificación obligatoria de la entidad contraparte en cada operación interna.
- Un formato uniforme para la presentación de la información de consolidación.
- Reglas formalizadas o automatizadas para efectuar las eliminaciones.
- Un módulo de conciliación de saldos y operaciones recíprocas.
- Un registro separado de los ajustes de consolidación.
- Un historial de los cambios producidos en el perímetro.
- Trazabilidad desde los estados financieros consolidados hasta las transacciones y registros que les dieron origen.

[36] *NICSP 35, "Estados financieros consolidados, en lo relativo a la consolidación de entidades controladas."*

Síntesis

La consolidación contable comienza en el diseño mismo del sistema, con la definición de las entidades contables, la determinación de las relaciones de control, la identificación de las contrapartes y la organización de los registros. La calidad de los estados financieros consolidados depende, en consecuencia, de que la información necesaria para combinar, conciliar y eliminar las operaciones internas haya sido prevista desde el momento en que estas se reconocen.

3.7.5. Relación entre la consolidación fiscal y la consolidación contable

La consolidación prevista en el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas y la establecida por las NICSP responden a finalidades, perímetros y criterios diferentes. La primera procura representar las relaciones económicas del Gobierno General, de sus subsectores o del sector público con los restantes sectores de la economía y con el resto del mundo. La segunda tiene por objeto presentar la situación financiera y el desempeño de una entidad controladora y de las entidades sometidas a su control como si correspondieran a una sola entidad económica.

En el MEFP, el perímetro se determina mediante la clasificación de las unidades institucionales dentro del Gobierno General o del sector público. En las NICSP, se establece a partir de la existencia de control, con independencia de que las entidades controladas sean productores de mercado o no de mercado y, en determinados casos, de que sean residentes o no residentes. Por ello, el perímetro de consolidación contable no coincide necesariamente con el perímetro de consolidación fiscal.

Ambos enfoques pueden complementarse porque utilizan como fuente básica la información proveniente de las entidades contables gubernamentales, pero sus resultados no son directamente intercambiables. El sistema debe estar preparado para producir, a partir de datos consistentes y debidamente identificados, tanto los estados financieros consolidados exigidos por las normas contables como las estadísticas consolidadas requeridas para el análisis fiscal y económico.

3.8. LA TRAZABILIDAD

La trazabilidad es la capacidad de reconstruir, de manera íntegra, cronológica y verificable, el ciclo de vida de una transacción y de la información asociada a ella. Comprende la identificación de su origen, los documentos y actos administrativos que la respaldan, las personas que intervinieron, los sucesivos registros y transformaciones, su relación con otros procesos y los efectos finalmente producidos.

El término deriva del concepto de traza, entendido como el rastro o huella que deja un objeto, proceso o transacción durante su recorrido. Su aplicación comenzó a sistematizarse durante la segunda mitad del siglo XX en actividades industriales, logísticas y de control de calidad, ante la necesidad de conocer el origen, recorrido y destino de productos y materiales. Posteriormente, se extendió a otros ámbitos, como la industria farmacéutica, la producción de alimentos, la aeronáutica, la salud, las finanzas y la administración pública, hasta

convertirse en uno de los principios fundamentales de los modernos sistemas de gestión e información.

En la gestión financiera gubernamental, esta capacidad se concreta mediante una cadena continua de información que se extiende desde el hecho y la documentación que originan una transacción hasta su pago, incluyendo sus registros presupuestarios, contables y financieros y su incorporación en los estados y reportes finales. Esa cadena puede recorrerse también en sentido inverso: desde una cifra presentada en un reporte hasta la operación, las autorizaciones, los responsables y la documentación que le dieron origen. Cada transacción se convierte así en una secuencia verificable.

El siguiente ejemplo ilustra la trazabilidad de un pago correspondiente a un certificado de obra pública. Supóngase que un ciudadano accede al registro digital de la Tesorería e identifica un pago efectuado en concepto de un certificado de obra. La trazabilidad debería permitirle recorrer, en sentido inverso, la siguiente cadena de información y registros:

1. Identificación del pago y de sus registros: transferencia bancaria, beneficiario, fecha, importe, cuenta pagadora, orden de pago y registros presupuestarios, contables y financieros.
2. Ordenación del pago: autoridad que lo autorizó, controles realizados, retenciones practicadas y verificación de la disponibilidad de caja.
3. Reconocimiento del devengado: registro de la obligación del Estado, cuenta por pagar, factura y documentación que acreditó la recepción conforme de la prestación.
4. Aprobación del certificado: Certificado de Obra N.º 3, mediciones efectuadas, informe de inspección, avance físico comprobado, importe bruto, descuentos, retenciones y monto neto.
5. Ejecución física de la obra: partes de obra, inspecciones, materiales y trabajos realizados, modificaciones contractuales, ampliaciones de plazo y demás incidencias.
6. Contrato de obra: contratista, objeto, monto, plazo, devolución de anticipos, garantías, orden de inicio y registro presupuestario del compromiso.
7. Adjudicación: ofertas recibidas, evaluación técnica y económica, dictámenes, impugnaciones y acto de adjudicación.
8. Procedimiento de contratación: convocatoria, publicaciones, consultas, respuestas y demás actuaciones del proceso competitivo.
9. Aprobación de los pliegos y autorización de la contratación: acto administrativo, autoridades intervinientes y controles previos.
10. Preparación de los prepliegos: especificaciones técnicas, condiciones jurídicas y financieras, criterios de evaluación, presupuesto oficial y versiones sucesivas.
11. Formulación y financiamiento del proyecto: estudios, planos, cómputos, cronograma, inclusión presupuestaria, fuente de financiamiento y disponibilidad de crédito.
12. Origen de la necesidad pública: solicitud de construcción de la escuela, justificación, autoridad requirente y vinculación con los planes y objetivos gubernamentales.

El ejemplo, deliberadamente simplificado, puede aplicarse a cualquier otra transacción financiera pública: el pago de una remuneración, la adjudicación de una licitación, el pago de un alquiler, la emisión de un título de deuda o el pago de sus intereses.

La trazabilidad no consiste solamente en identificar documentos de respaldo: exige vincularlos mediante identificadores comunes y dejar constancia de **qué se decidió, quién lo hizo, cuándo, con qué fundamento, por qué importe y con qué efecto**, sin borrar ni sustituir los antecedentes originales, preservando su inmutabilidad y el historial de versiones.

El ejemplo-modelo, muy agregado, sirve para conceptualizar cualquier otro tipo de transacción financiera pública (pago de un sueldo, adjudicación de una licitación, un pago de alquiler de un inmueble, una emisión de un título de la deuda o el pago de sus intereses, etc.).

Al establecer una relación verificable entre los hechos, sus registros y los productos de información resultantes, la trazabilidad fortalece la transparencia, facilita el control y aumenta la confianza en la información financiera gubernamental. Asimismo, permite detectar errores e inconsistencias, evitar duplicaciones, comprobar la correcta aplicación de las reglas de registro y asegurar la coherencia entre los distintos procesos de la gestión financiera gubernamental. La información pública, salvo las restricciones legalmente justificadas, debería ser accesible y comprensible para cualquier ciudadano que desee consultarla, sin necesidad de intermediarios y mediante medios electrónicos de uso corriente.

ANEXO: LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP)

Origen, finalidad, alcances

Las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público —NICSP, o IPSAS por su sigla en inglés— son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB). Este organismo tuvo su origen en 1986, cuando la Federación Internacional de Contadores (IFAC) creó el Comité del Sector Público. En 1996 inició formalmente su programa de emisión de normas y, en 2004, fue reorganizado con su denominación actual. Las estructuras y los procesos que apoyan su funcionamiento son facilitados por la IFAC, y el organismo recibe además apoyo financiero de diversas instituciones y gobiernos.

El IPSASB emite sus pronunciamientos bajo su propia autoridad, mediante un procedimiento público de elaboración y consulta. Su gobernanza y su proceso de emisión se encuentran sujetos a la supervisión del Comité de Interés Público, establecido en 2015, sin que ello sustituya la autoridad técnica del Consejo. El texto oficial de sus pronunciamientos es el publicado en idioma inglés. Las primeras NICSP se emitieron en el año 2000.

Las NICSP están destinadas a orientar la preparación de informes financieros de propósito general de las entidades del sector público. Su objetivo es mejorar la calidad, consistencia, comparabilidad y transparencia de la información financiera, fortalecer la rendición de cuentas y proporcionar mejores elementos para la toma de decisiones y la gestión de los recursos públicos.

El cuerpo principal de estas normas se sustenta en la base de devengo y permite reconocer no solamente los cobros y pagos, sino también los activos, pasivos, ingresos, gastos y demás hechos económicos en el período en que se producen. Esto no significa que el devengo haya sido creado o introducido en la contabilidad pública por las NICSP. Se trata de un principio contable muy anterior al IPSASB, aplicado total o parcialmente por numerosos países antes de la aparición de estas normas. El origen y la utilización histórica del devengo en la contabilidad pública se analizan separadamente en este ensayo.

Una parte importante de las NICSP se ha desarrollado tomando como punto de partida las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables al sector privado, adaptándolas cuando las características del sector público así lo requieren. Otras normas abordan materias específicamente gubernamentales, como la presentación de información presupuestaria, los ingresos tributarios y las transferencias, las prestaciones sociales, las concesiones de servicios, los activos de infraestructura y determinados recursos naturales.

El ámbito institucional de las NICSP guarda estrecha relación con el Gobierno General[37], aunque no coincide necesariamente con él, porque el IPSASB no utiliza directamente la clasificación sectorial del Sistema de Cuentas Nacionales. Las normas están diseñadas para entidades cuya función principal consiste en prestar servicios o redistribuir ingresos y riqueza,

[37] *Mas adelante, en este mismo anexo, se presenta un listado de las normas en vigencia y de los otros elementos reguladores referidos.*

que se financian principalmente mediante impuestos, transferencias, contribuciones sociales, deuda o tasas y que no tienen como objetivo principal la obtención de ganancias.

Las NICSP carecen de obligatoriedad por sí mismas. Solamente adquieren vigencia interna cuando son adoptadas, adaptadas o incorporadas por la autoridad nacional competente. Por consiguiente, su aplicación depende de una decisión jurídica e institucional de cada país y no de la sola emisión del pronunciamiento internacional.

La numeración de las normas emitidas llegó en enero de 2026 a la NICSP 51. Sin embargo, ello no significa que existan 51 normas de devengo simultáneamente vigentes, porque varias normas anteriores fueron sustituidas o derogadas. El conjunto normativo comprende, además, una norma específica y no numerada para la información financiera preparada sobre base de efectivo. La última NICSP emitida, la 51, refiere a criterios específicos para reconocer, medir y exponer recursos naturales tangibles que se mantienen primordialmente con fines de conservación, como determinadas tierras, bosques y recursos hídricos.

Paralelamente, el IPSASB comenzó a desarrollar normas sobre información vinculada con la sostenibilidad. El 29/1/2026 emitió la primera de ellas, denominada IPSASB SRS 1, "Información a revelar relacionada con el clima". Constituye una nueva categoría de pronunciamientos y no debe confundirse con las NICSP contables propiamente dichas. Se aplica a períodos anuales iniciados a partir del 1.º de enero de 2028.

Junto con las NICSP, el IPSASB ha emitido el Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público y tres Guías de Prácticas Recomendadas.

Aplicación de las NICSP en países y sistemas seleccionados[38]

La comparación de las experiencias nacionales muestra que la aplicación de las NICSP dista de ser universal y no responde a una modalidad única. Estas normas solamente adquieren vigencia cuando la autoridad competente las incorpora al ordenamiento nacional. Por ello, debe distinguirse entre adopción directa, incorporación mediante normas nacionales, adaptación al contexto local, utilización como referencia técnica y ausencia de adopción.

Asimismo, la aprobación formal de las normas no garantiza su aplicación completa y uniforme por todas las entidades comprendidas. Puede existir una diferencia considerable entre la adopción jurídica, la implementación contable efectiva y la calidad real de la información producida.

Entre los países analizados, **Perú y Colombia** presentan procesos formales de incorporación de las NICSP. Perú estableció el 1.º de enero de 2024 como fecha de adopción del Marco NICSP, con un período máximo de transición de tres años. **Colombia** desarrolló, bajo la autoridad de la Contaduría General de la Nación, un Régimen de Contabilidad Pública en convergencia con las NICSP, con marcos normativos diferenciados según el tipo de entidad. **Costa Rica** adoptó formalmente como marco de referencia contable del sector público la

[38] Para este estado de situación nos apoyamos en información aportada por Inteligencia Artificial.

edición de 2018 de las NICSP de base de acumulación o devengo. En todos los casos, debe distinguirse entre la adopción formal de las normas y su implementación integral.

Chile, Brasil y España aplican principalmente modalidades de adaptación o convergencia**.** En **Chile** la Contraloría General de la República aprobó en 2026 una nueva Normativa del Sistema de Contabilidad General de la Nación —NICSP-CGR Chile—, de aplicación obligatoria a partir del 1.º de enero de 2027. La normativa consolida un marco contable nacional alineado con las NICSP y adecuado a las particularidades jurídicas e institucionales del país. **Brasil** desarrolla las Normas Brasileñas de Contabilidad Aplicadas al Sector Público —NBC TSP—, emitidas por el Consejo Federal de Contabilidad sobre la base de las NICSP y adaptadas a su ordenamiento jurídico e institucional. **España** aplica el Plan General de Contabilidad Pública de 2010, elaborado tomando las NICSP como referencia y adaptándolas al régimen jurídico, presupuestario y administrativo nacional. En estos casos corresponde hablar de normas nacionales basadas en las NICSP o adaptadas a partir de ellas, y no de una aplicación literal y automática de los pronunciamientos internacionales.

La experiencia internacional no presenta un modelo único de aplicación de las NICSP. Algunos países, la **Argentina, Rusia y China**, aplican normas nacionales de base devengado que las utilizan como fuente de armonización o convergencia; y países como **Japón** mantienen normas nacionales propias. En todos los casos, la adopción o referencia a las NICSP requiere adecuación al marco jurídico, institucional y presupuestario de cada país y no sustituye las decisiones nacionales relativas al diseño de su sistema de información financiera gubernamental.

Un tercer grupo mantiene sistemas nacionales propios y utiliza las NICSP como orientación o fuente complementaria. **Canadá** conserva sus Normas de Contabilidad para el Sector Público —PSAS—. Desde 2020, su organismo normalizador decidió continuar desarrollando normas canadienses, utilizando los principios de las NICSP como punto de partida cuando exista una norma internacional pertinente, pero sin adoptar directamente el conjunto emitido por el IPSASB. **China y Japón** aplican regímenes gubernamentales propios, sustentados en normas nacionales. **México** utiliza las disposiciones emitidas por el Consejo Nacional de Armonización Contable —CONAC—, las cuales incorporan algunos conceptos relacionados con las NICSP, pero no equivalen a su adopción integral. **Argentina** mantiene su régimen nacional de contabilidad pública y ha realizado estudios y trabajos destinados a evaluar una eventual convergencia con las NICSP.

Estados Unidos, Alemania e India no han adoptado las NICSP como marco contable principal. **Estados Unidos** aplica las normas del Federal Accounting Standards Advisory Board —FASAB— para el Gobierno federal y las del Governmental Accounting Standards Board —GASB— para los estados y gobiernos locales. **Alemania** conserva marcos nacionales diferenciados, mientras que la **India** mantiene sus propias normas gubernamentales. **El Reino Unido** tampoco adopta las NICSP como marco principal. Utiliza las Normas Internacionales de Información Financiera adaptadas al sector público y recurre a las NICSP como orientación secundaria cuando las normas empresariales no resuelven adecuadamente una cuestión específicamente gubernamental.

Esta diversidad demuestra que la expresión **“adopción de las NICSP”** puede abarcar situaciones institucionales muy diferentes. Para evaluar correctamente la situación de un país

no basta con comprobar la existencia de una decisión formal: también debe analizarse qué edición fue incorporada, qué modificaciones nacionales se introdujeron, qué entidades se encuentran comprendidas y cuál es el grado efectivo de aplicación.

Relación con el SCN y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas

El Sistema de Cuentas Nacionales 2025 —SCN 2025— y el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 del Fondo Monetario Internacional —MEFP 2014— reconocen que los **registros y estados contables** pueden constituir una fuente importante para elaborar las cuentas nacionales y las estadísticas fiscales.

El MEFP 2014 dedica su Apéndice 6 a las relaciones entre las estadísticas de finanzas públicas y las NICSP. Sin embargo, ni el SCN ni el MEFP exigen que los países adopten esas normas. Tampoco equiparan la contabilidad pública con la contabilidad macroeconómica.

Los objetivos, unidades de información, criterios de consolidación, clasificaciones, momentos de reconocimiento y métodos de valoración de la contabilidad pública y de las estadísticas macroeconómicas presentan diferencias importantes. **Por ese motivo, los datos contables organizados con NICSP no pueden trasladarse automáticamente al SCN o al MEFP: deben someterse a conciliaciones, reclasificaciones y ajustes.**

Las NICSP y los sistemas integrados de administración financiera

Las NICSP deben orientar los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación de la información financiera, pero no deberían determinar por sí mismas la estructura del catálogo de cuentas ni la arquitectura de los sistemas integrados de administración financiera —SIGEF—.

En algunas reformas latinoamericanas desarrolladas en el contexto de procesos de convergencia hacia las NICSP y con asistencia técnica internacional, se diseñaron catálogos contables de varios miles de cuentas. Esta proliferación no era una exigencia de las NICSP, sino el resultado de convertir cada requerimiento de reconocimiento, medición, clasificación o revelación en una cuenta específica.

Como consecuencia, se debilitó la correspondencia con los clasificadores presupuestarios, se hicieron inmanejables las reglas de relación, aumentaron las imputaciones manuales y se afectaron avances previamente alcanzados en materia de registro único e integración presupuestaria y contable. La convergencia hacia normas internacionales, concebida para mejorar la información financiera, terminó así, en algunos casos, condicionando y complicando el funcionamiento del SIGEF.

Un catálogo más extenso no produce necesariamente mejor información. Por el contrario, puede reducir su coherencia, trazabilidad y utilidad. La información que requieren los estados financieros y sus notas no tiene que obtenerse exclusivamente mediante la apertura de cuentas contables: también puede generarse mediante auxiliares, atributos, registros complementarios, inventarios, módulos especializados y bases de datos vinculadas con el registro principal.

La solución no consiste en forzar una matriz entre cuentas presupuestarias y contables que poseen contenidos diferentes. La integración exige que ambos subsistemas partan, siempre que sea posible, de un mismo registro primario de la operación, con atributos comunes y reglas diferenciadas de derivación.

La relación automática solamente puede funcionar cuando existe **equivalencia conceptual** entre el contenido de las cuentas y entre los momentos de registro. Cuando una cuenta presupuestaria y una contable representan hechos distintos, no existe matriz que pueda convertirlas automáticamente sin introducir errores o decisiones arbitrarias. En esos casos deben mantenerse registros diferenciados y establecerse conciliaciones explícitas.

Por lo tanto, puede existir integración en la captura de las transacciones, en la identificación de los documentos, en los controles y en el intercambio de información, aunque no exista una correspondencia total entre todas las cuentas presupuestarias y contables. Cuando las diferencias conceptuales son importantes, la integración será limitada y no podrá consistir en una relación automática completa cuenta por cuenta.

Por ello, al diseñar el Catálogo de Cuentas Contables, la gobernanza del sistema resulta esencial. Le corresponde definir los criterios de codificación, los atributos complementarios, las relaciones con los clasificadores presupuestarios y las reglas de derivación, evitando que necesidades de exposición o revelación se resuelvan innecesariamente mediante la apertura de nuevas cuentas.

Conclusión

Una contabilidad pública puede ser íntegra, confiable y útil sin depender de la adopción de las NICSP. Esas cualidades provienen de la claridad y coherencia de las normas nacionales, de la corrección de los registros, de la existencia de inventarios adecuados, de la trazabilidad de las operaciones, de los controles internos y externos y de la responsabilidad de quienes producen y fiscalizan la información.

La adopción formal de las NICSP no garantiza por sí misma una contabilidad de calidad. Tampoco puede sustituir la organización institucional, la capacitación de los funcionarios, la disciplina en el registro de las operaciones, la calidad de los sistemas de información ni el funcionamiento efectivo de los controles.

No obstante, las NICSP constituyen una referencia valiosa para comparar soluciones, revisar las normas nacionales, identificar omisiones y aprovechar la experiencia internacional. Pueden contribuir a la armonización y comparabilidad de la información, siempre que se las utilice con criterio y se las adapte a las características jurídicas, presupuestarias, administrativas y contables de cada país.

En consecuencia, las NICSP deben considerarse un instrumento útil de referencia y orientación, cuyo aporte genuino reside en haber sistematizado internacionalmente criterios contables, ampliado las exigencias de reconocimiento y revelación y ofrecido una base común para mejorar la comparabilidad y la rendición de cuentas. Sin embargo, no constituyen una condición indispensable para la existencia de una buena contabilidad pública ni sustituyen un sistema nacional coherente y adecuadamente integrado: su utilidad no depende de su

reproducción literal, sino de su adaptación responsable al ordenamiento de cada país y de su integración efectiva dentro de un sistema armonizado de cuentas.

Listado de NICSP en vigencia:

N.º	Denominación oficial en español	Emisión original	Situación a agosto de 2026
1	Presentación de estados financieros	Mayo 2000	Vigente; revisada en diciembre de 2006
2	Estado de flujos de efectivo	Mayo 2000	Vigente
3	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	Mayo 2000	Vigente; revisada en diciembre de 2006
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	Mayo 2000	Vigente; revisada en diciembre de 2006 y abril de 2008
5	Costos por préstamos	Mayo 2000	Vigente
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias	Julio 2001	Vigente
12	Inventarios	Julio 2001	Vigente; revisada en diciembre de 2006
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	Diciembre 2001	Vigente; revisada en diciembre de 2006
16	Propiedades de inversión	Diciembre 2001	Vigente; revisada en diciembre de 2006
18	Información financiera por segmentos	Junio 2002	Vigente
19	Provisiones, pasivos y activos contingentes	Octubre 2002	Vigente
20	Información a revelar sobre partes relacionadas	Octubre 2002	Vigente
21	Deterioro del valor de activos no generadores de efectivo	Diciembre 2004	Vigente
22	Revelación de información financiera sobre el sector gobierno general	Diciembre 2006	Vigente
24	Presentación de información del presupuesto en los estados financieros	Diciembre 2006	Vigente
26	Deterioro del valor de activos generadores de efectivo	Febrero 2008	Vigente
27	Agricultura	Diciembre 2009	Vigente
28	Instrumentos financieros: presentación	Enero 2010	Vigente
29	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	Enero 2010	Permanece en el Manual; sustituida sustancialmente por la NICSP 41, con disposiciones residuales de transición
30	Instrumentos financieros: información a revelar	Enero 2010	Vigente
31	Activos intangibles	Enero 2010	Vigente
32	Acuerdos de concesión de servicios: la concedente	Octubre 2011	Vigente
33	Adopción por primera vez de las NICSP de base de acumulación o devengo	Enero 2015	Vigente; nueva versión emitida en noviembre de 2025, aplicable desde 2028
34	Estados financieros separados	Enero 2015	Vigente
35	Estados financieros consolidados	Enero 2015	Vigente
36	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos	Enero 2015	Vigente
37	Acuerdos conjuntos	Enero 2015	Vigente
38	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades	Enero 2015	Vigente

N.º	Denominación oficial en español	Emisión original	Situación a agosto de 2026
39	Beneficios a los empleados	Julio 2016	Vigente
40	Combinaciones del sector público	Enero 2017	Vigente
41	Instrumentos financieros	Agosto 2018	Vigente
42	Beneficios sociales	Enero 2019	Vigente
43	Arrendamientos	Enero 2022	Vigente desde 2025
44	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	Mayo 2022	Vigente desde 2025
45	Propiedades, planta y equipo	Mayo 2023	Vigente desde 2025
46	Medición	Mayo 2023	Vigente desde 2025
47	Ingresos	Mayo 2023	Vigente desde 2026; sustituyó las NICSP 9, 11 y 23
48	Gastos por transferencias	Mayo 2023	Vigente desde 2026
49	Planes de beneficios por retiro	Noviembre 2023	Vigente desde 2026
50	Exploración y evaluación de recursos minerales	Noviembre 2024	Emitida; vigencia obligatoria desde el 1 de enero de 2027
51	Recursos naturales tangibles mantenidos para la conservación	Enero 2026	Emitida; vigencia obligatoria desde el 1 de enero de 2028, aunque se admite su aplicación anticipada.

Síntesis

De los 51 números emitidos históricamente:

- 39 NICSP se encontraban aplicables al 1 de enero de 2026;
- 10 habían sido sustituidas y retiradas: 6, 7, 8, 9, 11, 13, 15, 17, 23 y 25;
- 2 habían sido emitidas, pero aún no habían entrado en vigencia obligatoria: NICSP 50 y 51.

La NICSP 29 constituye un caso particular: la NICSP 41 la reemplazó sustancialmente, pero el Manual todavía conserva determinadas disposiciones vinculadas con la transición y la contabilidad de coberturas.

Junto con las NICSP, el IPSASB ha emitido:

- El **Marco Conceptual** para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, que establece los conceptos que orientan la elaboración de las normas, pero no prevalece sobre una NICSP específica.
- Tres Guías de Prácticas:
  - ✓ RPG 1, sobre la sostenibilidad a largo plazo de las finanzas de una entidad;
  - ✓ RPG 2, sobre discusión y análisis de los estados financieros; y
  - ✓ RPG 3, sobre presentación de información acerca del rendimiento de los servicios.

  Las RPG no son NICSP ni tienen carácter obligatorio. Constituyen recomendaciones de buenas prácticas y su incumplimiento no impide que una entidad declare conformidad con las NICSP.
- **un "Glosario de términos"**

Se mantienen fuera de esta enumeración:

- la **Norma de información financiera según la contabilidad de efectivo**, que es un pronunciamiento independiente y no tiene número dentro de la serie;

- la **IPSASB SRS 1, Información a revelar relacionada con el clima**, emitida en enero de 2026, aplicable para los períodos anuales iniciados a partir del 1.º de enero de 2028, aunque se permite su aplicación anticipada. Es una norma de sostenibilidad y **no una NICSP contable**.

CAPÍTULO 4- El SIGEF Y EL ECOSISTEMA SIGEFe

4.1. ASPECTOS CONCEPTUALES

El presente capítulo tiene por objeto identificar, definir con precisión y analizar la evolución y el alcance del concepto de SIGEF, desde sus orígenes hasta su inserción en los actuales entornos de interoperabilidad y ecosistemas de información.

Esta precisión resulta necesaria porque la expresión SIGEF no siempre ha sido utilizada con un significado uniforme. En algunos casos se la emplea para identificar al conjunto de sistemas que sustentan la Gestión Financiera Gubernamental; en otros, para referirse a una aplicación informática, una plataforma tecnológica, un sistema transaccional institucional o un mecanismo de consolidación de información. Estas diferentes acepciones pueden generar confusión respecto de su naturaleza, alcance, componentes y responsabilidades.

Si bien toda conceptualización admite, en alguna medida, la influencia de criterios interpretativos, su explicitación es indispensable para establecer el marco conceptual desde el cual serán examinados los distintos componentes del sistema. No se trata solamente de una cuestión terminológica: la definición que se adopte incide en la determinación de su ámbito institucional, sus funciones, los procesos comprendidos, la información que debe captar, los productos que debe generar y las responsabilidades de las unidades que participan en su funcionamiento.

El análisis se realizará desde una perspectiva sistémica y evolutiva. Ello no significa suponer que todos los países hayan seguido una trayectoria lineal o uniforme. Por el contrario, es frecuente que convivan sistemas, procesos y soluciones tecnológicas correspondientes a diferentes etapas de desarrollo. La evolución conceptual que se presenta debe entenderse, por tanto, como un marco general de análisis y no como una secuencia necesariamente reproducida de igual manera en todas las realidades institucionales.

Para comprender adecuadamente esta evolución, corresponde comenzar por precisar qué se entiende aquí por Gestión Financiera Gubernamental, ámbito sustantivo al que deben servir los sistemas de información. A partir de ella se examinarán los sistemas de información financiera y su integración, el concepto de SIGEF, de los SIGEF consolidadores y, finalmente, la interoperabilidad y la configuración del ecosistema SIGEFe.

En este contexto, el presente capítulo se estructura en torno a los siguientes temas:

- La Gestión Financiera Gubernamental.
- Los sistemas de información que la sustentan y su integración.
- El SIGEF y sus réplicas.
- Los SIGEF consolidadores.
- La interoperabilidad y el ecosistema SIGEFe.

Adicionalmente a ello, se incluyen dos anexos relacionados con el tema que complementan y fortalecen el desarrollo de los temas precedentes:

A. GLOSARIO BÁSICO RELACIONADO CON LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN
B. LAS SOCIEDADES PÚBLICAS Y SU RELACIÓN CON LOS SIGEF

4.2. LA GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL[39]

En este capítulo, la **gestión financiera gubernamental** será abordada desde una perspectiva instrumental y operativa, reservando su tratamiento teórico o epistemológico para otros estudios que puedan analizarla desde el campo de las ciencias sociales, políticas o administrativas.

En términos generales, la gestión comprende el conjunto de decisiones, acciones y procesos orientados a conducir y coordinar recursos y actividades para el logro de determinados objetivos. En este marco, se define a la **Gestión Financiera Gubernamental** como el conjunto de normas, políticas, organizaciones, sistemas y procesos que regulan, intervienen o se utilizan en la captación, administración y aplicación de los recursos financieros del Gobierno General, con el propósito de contribuir al cumplimiento de los fines del Estado y a la satisfacción de las necesidades colectivas, dentro de un marco de legalidad, eficiencia, calidad y transparencia.

En principio, todas las unidades institucionales que integran el Gobierno General, con independencia del instrumento jurídico que les haya dado origen —constitucional, legal o derivado de otro acto administrativo autorizado— y cualquiera sea su forma de organización —centralizada, descentralizada, autónoma o desconcentrada—, se encuentran comprendidas en el ámbito de la Gestión Financiera Gubernamental y sujetas a las normas, principios y procedimientos que la rigen.

En cada nivel de gobierno —nacional, provincial, municipal o sus equivalentes— normalmente existe una autoridad central responsable de la conducción y/o coordinación de la Gestión Financiera Gubernamental, así como órganos responsables de los distintos sistemas que la componen. Según la organización institucional de cada país, estas funciones pueden encontrarse concentradas en una misma institución o distribuidas entre diferentes organismos y unidades administrativas.

En dicho contexto, en cada unidad institucional deberá operar un área responsable de la gestión financiera. Esta área deberá ajustarse a la normativa vigente que le sea aplicable y a los lineamientos, directrices y sistemas establecidos por los respectivos órganos rectores, asegurando la adecuada integración y coherencia de la gestión financiera gubernamental en su conjunto.

La conceptualización de los sistemas de información que sustentan esta gestión se apoya en los principios y en la metodología de la TGS. Desde esta perspectiva, la Gestión Financiera Gubernamental puede analizarse como un sistema complejo, integrado por distintos componentes que cumplen funciones específicas, pero que deben actuar de manera articulada para alcanzar objetivos comunes.

[39] *A los efectos del presente ensayo, los términos "gestión financiera" y "administración financiera" se utilizan como sinónimos.*

En las primeras generaciones de sistemas integrados de información de la gestión financiera, como el SAFCO (CASO BOLIVIA 1989) o SIDIF (CASO ARGENTINO 1991)[40], el ámbito institucional comprendido por la entidad contable central nacional se concentraba fundamentalmente en los sistemas básicos de administración financiera y en aquellas instituciones directamente vinculadas con el registro, procesamiento y control de las operaciones presupuestarias, contables y del tesoro. En una versión prototípica de dichos sistemas, los principales componentes comprendidos eran:

• Presupuesto.
• Ingresos.
• Tesorería.
• Contabilidad.

Luego se hizo extensivo a:

• Organismos descentralizados no empresariales (generalmente con distintos grados de integración).
• Control interno, cuando la normativa establecía mecanismos de autorización previa al pago.

En algunos casos, muy excepcionales, se integraron parcialmente operaciones de crédito público y de bienes fiscales.

Con distintos niveles de desarrollo tecnológico e institucional, este modelo constituyó la arquitectura predominante de los SIGEF durante décadas, período en el cual se realizaron importantes avances en materia de integración de la información financiera gubernamental.

Seguidamente, se muestra un listado **indicativo** de los usualmente principales macroprocesos y procesos claves integrantes de la **Gestión Financiera Gubernamental** del órgano central del Gobierno General de un país en la primera etapa de evolución de los SIGEF. No se incluyen los procesos comunes de todos ellos, tales como los relacionados con la normatividad y diseño de procedimientos de sus respectivos sistemas. [41]

Sistema de Presupuesto

- Política presupuestaria Anual. Cálculo de gastos rígidos. Techos presupuestarios.
- Aspectos más relevantes del presupuesto del ejercicio siguiente.
- Formulación y presentación del presupuesto por programas.
- Discusión y aprobación del presupuesto.
- Coordinación de la ejecución del presupuesto.
    - Distribución administrativa.
    - Programación de la ejecución.
    - Modificaciones presupuestarias.
- Seguimiento y evaluación de la ejecución del presupuesto.
- Cierre del ejercicio presupuestario anual.

[40] Primeros desarrollos en la región, según conocimientos del autor

- Análisis, aprobación, seguimiento y evaluación del presupuesto de las EPNF.
- Análisis, aprobación, seguimiento y evaluación del presupuesto de las IPF.
- Análisis, seguimiento y evaluación del presupuesto consolidado.
- Otros.

Sistema de Ingresos Públicos (no incluye entes recaudadores)
- Política de ingresos. Aspectos financieros.
- Legislación tributaria. Impacto financiero.
- Exoneraciones y cálculo del gasto tributario.
- Programación de ingresos.
- Registro, seguimiento y evaluación de la recaudación.
- Convenios internacionales. Programación y ejecución financiera.
- Donaciones recibidas.
- Otros.

Sistema de Tesorería
- Programación de caja (anual, periódica y diaria).
- Administración de la Cuenta Única del Tesoro.
    - Concentración de ingresos.
    - Pagos.
    - Administración de la liquidez.
    - Administración del sistema.
- Régimen de pagos especiales / anticipos / tarjetas / Cajas chicas.
- Emisión, colocación y rescate de pasivos de corto plazo.
- Custodia de fondos y valores. Garantías recibidas.
- Gestión de cobranzas.
- Donaciones recibidas.
- Compensación de créditos y adeudos.
- Otros.

Sistema de Contabilidad
- Diseño, aprobación y mantenimiento del catálogo de cuentas.
- Normas, políticas y manuales contables, incluyendo la metodología de registro.
- Contabilidad transaccional del ente contable central.
- Consolidación contable y generación de información financiera.
- Emisión de estados y reportes contables.
- Elaboración de la cuenta anual del ejercicio.
- Análisis contable y financiero de la información generada.
- Auditoría de aplicación de normas y políticas contables.
- Administración de archivos financieros (físicos y digitales).
- Otros.

Gestión administrativo-financiera
- Servicios administrativo-financieros.
- Unidades ejecutoras.

4.3. LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SU INTEGRACIÓN

El funcionamiento de la gestión financiera gubernamental requiere disponer de información oportuna, confiable y suficiente sobre la captación, administración y aplicación de los recursos públicos. Para satisfacer esta necesidad se desarrollaron sistemas especializados destinados a registrar las transacciones y demás hechos financieros, procesarlos y transformarlos en información útil para la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas.

A medida que aumentaron la complejidad de la gestión pública y las necesidades de información, estos sistemas evolucionaron desde soluciones separadas hacia modelos integrados. Es nuestro propósito examinar sucesivamente el concepto general de sistema de información, su aplicación al ámbito financiero, las condiciones que determinan su integración y, finalmente, sus características específicas en el ámbito gubernamental.

4.3.1. Los sistemas de información

Un sistema de información es un conjunto organizado e integrado de procesos, recursos y medios —tecnológicos o no— que transforma datos, mediante su recopilación, registro, procesamiento, almacenamiento y comunicación, en información relevante, oportuna y confiable para apoyar la gestión, la toma de decisiones y el control en los distintos niveles de una organización.

Aplicando la metodología de la TGS, el diseño de un sistema de información debe iniciarse con la identificación de los requerimientos de los centros de decisión, gestión y control, a fin de determinar las salidas del sistema y, a partir de ellas, definir los datos de entrada, los procesos y las relaciones necesarias para producir información consistente y útil.

4.3.2. Los sistemas de información financiera

Un sistema de información financiera es un sistema especializado de información destinado a captar, registrar, procesar y producir información sobre transacciones, hechos y estados expresados en **valores monetarios.**
Su propósito es apoyar la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas. Se caracteriza por operar sobre una lógica transaccional y normativa, sustentada en reglas, procedimientos y estructuras que permiten representar sistemáticamente los hechos económicos y financieros de una organización.

4.3.3. Los sistemas integrados de información financiera

Un sistema de información financiera se considera integrado cuando los distintos subsistemas que lo componen —correspondientes a las diversas áreas de gestión— se encuentran articulados sobre la base de elementos conceptuales, normativos y operativos comunes. Esta articulación permite el registro único de las transacciones y la generación oportuna, coherente y consistente de información.

La integración no implica eliminar las funciones ni responsabilidades propias de cada subsistema, sino transformar su modo de operación, sustituyendo la lógica de compartimentos independientes por la de componentes coordinados, sustentados en un modelo común de datos, reglas homogéneas de registro y procesos relacionados.
Tampoco exige necesariamente que todos los componentes funcionen dentro de una única aplicación o base de datos. Un sistema puede estar integrado y, al mismo tiempo, organizado en módulos o aplicaciones diferentes, siempre que estos respondan a un modelo común e intercambien automáticamente la información necesaria para el funcionamiento del conjunto.

La integración de un sistema de información financiera se expresa en tres planos complementarios:

- **Plano conceptual**, referido a la existencia de un modelo común que define el significado de los datos y las relaciones entre ellos.
- **Plano normativo**, vinculado con la coherencia de las reglas, principios y procedimientos que regulan el registro y tratamiento de la información.
- **Plano operativo-tecnológico**, relativo a los procesos, mecanismos e instrumentos que permiten implementar el modelo y asegurar la interacción efectiva entre sus componentes.

Dada su magnitud y complejidad, el procesamiento de la información debe apoyarse en herramientas tecnológicas modulares, automatizadas y escalables, capaces de procesar, con la oportunidad requerida, los flujos de información que circulan entre los distintos subsistemas y de producir los estados y reportes previstos.

El registro único constituye la expresión más concreta de la integración. Conforme a este principio, cada transacción o hecho económico-financiero **debe captarse una sola vez,** en el lugar donde se origina, y producir a partir de ese registro todos los efectos presupuestarios, contables, financieros, económicos y fiscales que correspondan.

4.4. El SIGEF

4.4.1. Concepto

La denominación tradicional de Sistema de Información Financiera Gubernamental (SIGEF) respondió a una etapa de evolución de la administración financiera pública en la cual el objetivo central consistía en integrar, bajo un modelo común, los distintos sistemas financieros de las entidades públicas del Gobierno General, asegurando la unicidad, consistencia e integridad del registro de las transacciones.

En este marco, el SIGEF puede conceptualizarse como un sistema especializado de información que, sobre la base de un modelo conceptual, normativo y operativo común, articula e integra los distintos sistemas de la Gestión Financiera Gubernamental —presupuesto, tesorería, crédito público, contabilidad y otros que se incorporen a su ámbito— y permite captar, registrar, procesar e integrar información mediante el principio de registro único de las transacciones.

A partir de esos registros, los SIGEF generan estados, reportes y otros productos de información sobre la gestión y la situación presupuestaria, contable y administrativo-financiera de las entidades comprendidas dentro de su ámbito institucional.

El SIGEF, en su mejor versión, no se limita a registrar y procesar transacciones. También permite relacionarlas con los procesos administrativos y financieros que les dan origen, proporcionando una visión integrada de la captación, administración y aplicación de los recursos públicos.

4.4.2. Precisiones conceptuales sobre el SIGEF

La experiencia ha mostrado que con frecuencia se confunde la concepción de un SIGEF con los medios tecnológicos utilizados para instrumentarlo. Por ello, resulta necesario formular algunas precisiones conceptuales. El SIGEF no es simplemente un sistema informático, sino un sistema de información que se materializa mediante tecnologías. Las aplicaciones, bases de datos, equipos, redes y demás recursos tecnológicos constituyen los medios que permiten instrumentar su modelo conceptual, sus reglas de registro, sus procesos y sus mecanismos de integración.

Tampoco debe confundirse el SIGEF con la Gestión Financiera Gubernamental. Esta última comprende las normas, instituciones, decisiones, recursos y procesos mediante los cuales se administran las finanzas públicas; el SIGEF registra, procesa, integra y comunica la información generada por esa gestión.

La gestión constituye, por tanto, el objeto sobre el cual informa el sistema. La información es el medio estructurante que permite hacerla visible, comprensible, controlable y evaluable. El SIGEF no gestiona ni decide por sí mismo, pero proporciona información y herramientas indispensables para apoyar la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas.

En síntesis, el SIGEF no constituye un modelo de gestión ni una mera solución tecnológica, sino un sistema integrado de información destinado a apoyar la Gestión Financiera Gubernamental.

4.4.3. Características del SIGEF

El SIGEF se caracteriza fundamentalmente por:

- Su naturaleza sistémica e integradora, en tanto articula los distintos subsistemas de la gestión financiera dentro de un marco conceptual, normativo y operativo común, superando la lógica de funcionamiento fragmentado.
- Sustentarse en un modelo común de datos, reglas homogéneas de registro y una base normativa uniforme que aseguran la coherencia, comparabilidad y unicidad de significado de la información.
- Presenta una cobertura integral de la gestión financiera gubernamental, abarcando sus distintas dimensiones —presupuestaria, contable, de tesorería, crédito público y otras

relacionadas— y vinculando de manera lógica los procesos de planificación, ejecución, registro, control y evaluación.

- Opera sobre la base del principio de registro único de las transacciones, mediante el cual cada hecho económico-financiero se captura una sola vez y puede ser utilizado para múltiples finalidades, garantizando integridad, consistencia y trazabilidad a lo largo de todo el sistema.
- La información generada debe ser completa, consistente, oportuna, verificable y sustentada documentalmente, evitando redundancias y asegurando su utilización confiable en distintos niveles de agregación y análisis.
- Tiene capacidad para operar mediante módulos coordinados y para intercambiar información con otros sistemas institucionales.
- Utiliza herramientas tecnológicas modulares, seguras, automatizadas y escalables, adecuadas a la magnitud y complejidad de sus operaciones.
- El sistema está orientado a apoyar la gestión, sin sustituirla, proporcionando una visión integral que facilita a ésta la toma de decisiones, el control, la evaluación y la rendición de cuentas, sin sustituir las responsabilidades de las autoridades y funcionarios.

4.4.4. Condición estructural del sistema:

En su función registral, el sistema no puede sustituir la captura de los hechos ni inventar información. Los estados y reportes sobre hechos realizados dependen de que los datos que les dan origen hayan sido captados, validados y respaldados documentalmente. El sistema puede elaborar proyecciones, estimaciones o alertas cuando se definan expresamente sus fuentes, reglas y supuestos; pero no puede informar como ocurrido un hecho que no ha sido registrado. En términos del sistema, lo no registrado no puede ser informado como hecho realizado: “lo que no entra no sale”.

4.4.5. Otros criterios relevantes de diseño y operación

Su diseño debe iniciarse con el relevamiento de los requerimientos de información de los distintos niveles de decisión, gestión y control. A partir de ello, se definen las salidas del sistema (estados y reportes), y posteriormente los datos de entrada y los procesos necesarios para generarlas de forma coherente, eficiente y estandarizada.

Dada su magnitud y complejidad, el procesamiento de la información requiere herramientas tecnológicas versátiles, automatizadas y escalables, capaces de operar en tiempo real sobre los flujos de información que circulan entre los distintos subsistemas.

El sistema se diseña para operar en el ámbito de la entidad contable central del Gobierno General y se implementa en cada una de las entidades gubernamentales de ese ámbito institucional, mediante réplicas funcionales, asegurando la unidad conceptual y la coherencia operativa del conjunto.

4.4.6. Réplicas funcionales de los SIGEF

En el enfoque adoptado en este trabajo, puede tomarse como referencia inicial la entidad contable de mayor magnitud y complejidad técnica —habitualmente la Administración Central Nacional o un conjunto institucional equivalente—. El modelo resultante puede extenderse a las restantes entidades mediante instancias o réplicas funcionales, sin que ello implique necesariamente sistemas independientes ni una secuencia obligatoria de implementación.

Una vez consolidado ese modelo, puede extenderse a las restantes entidades contables comprendidas dentro de su ámbito institucional mediante réplicas funcionales. Esto no significa copiar literalmente una aplicación informática ni desarrollar un sistema independiente para cada organismo, sino aplicar un mismo modelo conceptual, normativo y operativo, adaptándolo a la naturaleza y complejidad de cada entidad.

La solución tecnológica constituye el instrumento que materializa el sistema. Puede consistir en una plataforma común y centralizada, en distintas instancias de una misma aplicación o en soluciones tecnológicas compatibles. Lo esencial es que las modalidades adoptadas respeten el núcleo común del SIGEF y permitan generar información coherente, comparable y susceptible de integración y consolidación.

En consecuencia, lo que efectivamente se replica es un núcleo común, de carácter no negociable, que constituye el componente normativo esencial del sistema y garantiza su integridad, comparabilidad e integración. Este núcleo debe comprender como mínimo:

- Un modelo conceptual y de datos común, que establezca las definiciones básicas, el principio de registro único, los criterios de reconocimiento y devengo y las relaciones entre los datos.
- Clasificadores, identificadores y planes de cuentas armonizados, que aseguren la unidad de significado y la comparabilidad de la información.
- Reglas de negocio homogéneas, incluidas las matrices de relación, los criterios de imputación, las validaciones y las reglas de consistencia entre los distintos momentos de registro.
- Procesos estandarizados e integrados que articulen de manera coherente el presupuesto, los ingresos públicos, el crédito público, la tesorería, la contabilidad y los demás componentes comprendidos en el sistema.
- Criterios comunes para la generación, presentación, agregación y consolidación de la información.
- Una misma gobernanza que defina responsabilidades, procedimientos de actualización y mecanismos de aprobación y control de las diferentes versiones del sistema.

La existencia de este núcleo común es una condición necesaria para que pueda hablarse de un SIGEF en sentido pleno. Su ausencia, fragmentación o modificación unilateral daría lugar a soluciones parciales o débilmente compatibles, incapaces de sostener una visión integrada de la Gestión Financiera Gubernamental.

La replicabilidad de un SIGEF no exige uniformidad absoluta, sino la existencia de un núcleo normativo común, suficientemente robusto para garantizar la integridad del sistema, y a la vez lo suficientemente flexible para admitir adaptaciones operativas sin afectar su coherencia. En tal contexto, existen componentes que pueden —y en la práctica deben— adaptarse a las características de cada entidad, entre ellos:

- La implementación tecnológica, que puede utilizar una plataforma común o soluciones diferentes, siempre que sean compatibles.
- La configuración de los circuitos operativos, los niveles de autorización y la distribución interna de responsabilidades.
- El grado de detalle de la información, cuando responda a necesidades particulares de gestión y no afecte las clasificaciones comunes.
- Los informes específicos requeridos por cada entidad, además de los productos comunes establecidos por los órganos rectores.
- Los mecanismos de intercambio con otros sistemas institucionales.

En este esquema, no se trata de que cada organismo disponga de un sistema independiente, sino de la aplicación de un modelo común con configuraciones particulares: datos descentralizados, pero reglas centralizadas.

Por consiguiente, no se trata de que cada organismo diseñe un sistema diferente, sino de aplicar un modelo común mediante configuraciones adecuadas a sus necesidades. La operación puede encontrarse descentralizada, mientras que las definiciones, reglas y estructuras fundamentales deben mantenerse armonizadas. Los datos, por su parte, pueden almacenarse de manera centralizada o distribuida, según la solución tecnológica adoptada.

Lo que se replica es el sistema —en su dimensión conceptual, normativa y operativa— mientras que la solución informática constituye el instrumento común que lo materializa, adaptable a las particularidades de cada entidad sin alterar su núcleo integrador.

Así, aunque la Administración Central y las entidades descentralizadas presenten diferencias en sus estructuras, funciones y circuitos operativos, esas particularidades no deberían modificar los fundamentos comunes del sistema. La diversidad institucional puede reflejarse en la organización de los procesos y en las modalidades de operación, pero dentro de un marco que preserve la coherencia, integración y comparabilidad de la información financiera pública.

En el plano internacional existen experiencias, como la de México, en las cuales la armonización contable y de la información financiera se extiende a los diferentes niveles de gobierno y a sus entidades descentralizadas, mediante la adopción de elementos comunes en materia de clasificadores, planes de cuentas, momentos de registro y estructuras básicas de los estados financieros. En estos contextos, la replicación funcional resulta más sencilla, aunque las modalidades institucionales y tecnológicas puedan ser diferentes.

En los países con organización federal, la extensión del SIGEF hacia los niveles subnacionales —provincias, estados, municipios u otros equivalentes— depende del ordenamiento constitucional, del grado de autonomía de cada jurisdicción y de la fortaleza de los mecanismos de coordinación intergubernamental. En estos casos, la replicación no siempre

puede materializarse mediante la adopción obligatoria de un modelo único, sino a través de procesos de armonización, estandarización, coordinación o adhesión gradual.

Aun en contextos de elevada autonomía institucional, la existencia de criterios comunes de clasificación, registro y presentación de la información resulta indispensable para hacer posible la comparación, agregación y consolidación de las finanzas públicas del conjunto del Gobierno General y, cuando corresponda, del sector público total.

Cada entidad contable debe disponer, en consecuencia, de un SIGEF o de una instancia funcional del sistema común que le permita registrar íntegramente sus operaciones y producir sus propios estados y reportes. La réplica funcional asegura que esa información responda a conceptos, reglas y estructuras comunes, cualquiera sea la modalidad tecnológica utilizada.

En el capítulo siguiente se examinarán las principales salidas o productos de información que debe generar un SIGEF. En función del análisis sistémico que se está aplicando, su identificación constituye el punto de partida para el diseño del sistema, porque a partir de las salidas requeridas deben determinarse los datos de entrada y los procesos necesarios para producirlas.

4.4.7. Principales efectos y ventajas de los SIGEF

La adecuada implementación de un SIGEF modifica sustancialmente la forma en que se registran y procesan las operaciones y se utiliza la información de la gestión financiera gubernamental. Su principal aporte consiste en superar el funcionamiento fragmentado de sus distintos componentes mediante un tratamiento integrado de la información y de los procesos de registro, en un marco coherente y compartido.

La aplicación del principio de registro único y la generación automática de los efectos presupuestarios, contables y fiscales de cada transacción reducen la reiteración de registros, las inconsistencias y la necesidad de conciliaciones y ajustes posteriores.

Entre sus principales efectos y ventajas pueden señalarse:

- **Ordenamiento y disciplina de la gestión financiera.** La aplicación uniforme de normas, procedimientos, autorizaciones y controles fortalece la regularidad de los procesos y el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.
- **Mayor eficiencia operativa.** La automatización de registros, validaciones y relaciones entre operaciones reduce tareas manuales y reprocesamientos, y agiliza los cierres y la elaboración de estados y reportes.
- **Mejora de la calidad y coherencia de la información.** La utilización de datos y reglas comunes permite obtener información oportuna, íntegra, confiable y comparable, así como mantener la consistencia entre los distintos productos generados.
- **Fortalecimiento del seguimiento y del control.** La trazabilidad de las operaciones facilita la supervisión de la gestión, el control interno y externo, la realización de auditorías y la determinación de responsabilidades.

- **Mejor apoyo a la conducción y a la rendición de cuentas.** La información integrada y oportuna proporciona una base común para la gestión operativa, la programación financiera, la toma de decisiones, la transparencia y la rendición de cuentas.

Estos beneficios no surgen automáticamente de la incorporación de una herramienta informática. Su efectiva materialización depende de la calidad del modelo conceptual, de la consistencia del marco normativo, de la adecuada organización de los procesos, de la cobertura institucional y de la capacidad de conducción y sostenimiento del sistema.

4.4.8. Reflexión final sobre los SIGEF

Los elementos expuestos constituyen los fundamentos conceptuales y estructurales del SIGEF y orientan su diseño e implementación normativa, funcional y tecnológica. De su adecuada definición dependen la cobertura del sistema, así como la calidad, coherencia y oportunidad de la información que produce.

Cada entidad contable debe contar con un SIGEF propio o estar incorporada a un SIGEF común que le permita registrar íntegramente sus operaciones y producir, de manera individualizada, su propia información financiera. En el enfoque adoptado en este trabajo, el modelo se estructura inicialmente para la entidad contable central del Gobierno General y posteriormente se replica o adapta a las restantes entidades comprendidas en su ámbito, preservando las definiciones, reglas y estructuras comunes.

Sobre esta base se desarrollan posteriormente los SIGEF consolidadores y, mediante la interoperabilidad con otros sistemas y organismos públicos, el ecosistema SIGEFe, que se presenta más adelante.

4.5. LOS SIGEF CONSOLIDADORES (SIGEFc)

La información producida por los SIGEF transaccionales corresponde a cada entidad contable y tiene carácter transaccional: surge del registro de los hechos económicos y se expresa, entre otros productos, en estados y reportes de ejecución presupuestaria, contables y fiscales.

Sin embargo, la conducción de la gestión financiera gubernamental, el análisis de sus resultados, la rendición de cuentas y la elaboración de estadísticas requieren también información agregada y consolidada referida a los distintos niveles de gobierno, sectores y subsectores institucionales. La definición de estos agrupamientos debe considerar los criterios de sectorización establecidos por el Sistema de Cuentas Nacionales y los estándares aplicables de estadísticas de finanzas públicas.

En este ensayo se denomina **SIGEF consolidador (SIGEFc)** al sistema especializado —o a la capacidad incorporada a la arquitectura del SIGEF— que recibe información previamente registrada y procesada por múltiples entidades contables y sistemas institucionales, y genera información agregada o consolidada para agregados institucionales de mayor alcance.

La **agregación** y la **consolidación** no son operaciones equivalentes. La agregación reúne o suma la información de las entidades comprendidas en un determinado agregado

institucional. La consolidación, en cambio, además de agregarla, elimina los flujos y saldos recíprocos entre las entidades que integran dicho agregado, a fin de evitar duplicaciones en la información resultante.

A diferencia del SIGEF transaccional institucional, el SIGEFc no registra el hecho económico original ni reemplaza los sistemas de las entidades de origen. Opera sobre información ya producida por estos y efectúa los procesos de validación, depuración, homologación, reclasificación, agregación, eliminación y ajuste que correspondan según la finalidad del producto requerido, sin modificar los registros originales de los cuales procede.

Sus productos pueden referirse, entre otros ámbitos, al Gobierno Central Nacional, al Gobierno General Nacional, al Gobierno General de cada nivel de gobierno, al Gobierno General total del país, al Sector Público no financiero, al Sector Público total y a otros agrupamientos institucionales cuya información resulte necesaria.

Como se mencionó, el SIGEFc puede materializarse en un sistema especializado, en un conjunto de componentes interoperables o en una capacidad incorporada a una plataforma común. Lo que lo caracteriza no es la tecnología adoptada, sino su función de producir información agregada y consolidada a partir de información originada en múltiples entidades.

Los SIGEF consolidadores representan, por lo tanto, una etapa posterior y especializada de procesamiento. No sustituyen el principio de registro único ni la integración en el lugar de origen, sino que se sustentan necesariamente en ellos. El SIGEF transaccional institucional asegura el registro único y trazable de los hechos económicos en cada entidad contable; el SIGEFc integra, depura y presenta la información correspondiente a conjuntos institucionales más amplios.

Los conceptos, perímetros y criterios aplicables a la consolidación fiscal, presupuestaria y contable se desarrollan en el Capítulo 3.[42]

4.6. EVOLUCIÓN DE LOS SIGEF

La evolución de la gestión pública y la creciente complejidad institucional han puesto de manifiesto que el enfoque tradicional centrado exclusivamente en la información financiera, aun siendo indispensable, resulta actualmente insuficiente.

En efecto, las nuevas demandas de conducción, coordinación, evaluación e interoperabilidad requieren avanzar desde sistemas orientados principalmente al registro e integración de transacciones financieras hacia sistemas capaces de incorporar, contextualizar y vincular integralmente la información vinculada a la gestión financiera gubernamental.

Este desplazamiento conceptual no implica sustituir el SIGEF ni abandonar sus fundamentos esenciales. Por el contrario, supone ampliar su alcance funcional e informacional, preservando como pilares el modelo común de datos, la integración sistémica y el principio de registro único de las transacciones.

[42] *Se vuelve al tema en el Capítulo 6 – 6.*

Mientras el SIGEF estuvo orientado primordialmente a integrar la información financiera, el SIGEFe incorpora además la lógica de los procesos de gestión que dan origen y sentido a dicha información, fortaleciendo la capacidad del sistema para explicar, relacionar, analizar y evaluar la gestión financiera pública en su conjunto.

4.7. LA INTEROPERABILIDAD Y LOS ECOSISTEMAS

El avance de las tecnologías digitales, unido al desarrollo de marcos normativos, organizacionales y conceptuales comunes, hizo posible ampliar progresivamente las formas de integración de los sistemas de información. En ese proceso, la interoperabilidad permitió superar los límites de los sistemas que operaban de manera aislada y avanzar hacia configuraciones más amplias, articuladas y dinámicas, como los ecosistemas de información.

En los apartados siguientes se presentan, de manera introductoria y conceptual, el significado y alcance, en este contexto, de la interoperabilidad, los ecosistemas de información financiera gubernamental y el SIGEFe. Estos conceptos serán desarrollados posteriormente en sus aspectos técnicos, funcionales y operativos.

4.7.1. La interoperabilidad

La interoperabilidad es la capacidad de distintos organismos, procesos y sistemas de información para generar, intercambiar y utilizar datos de manera coherente, automática y confiable, preservando su significado, integridad y validez a lo largo de todo su ciclo de vida.

No debe confundirse con la simple conexión tecnológica entre sistemas. La conexión permite transmitir datos de un punto a otro; la interoperabilidad procura, además, que esos datos puedan ser comprendidos, procesados y utilizados correctamente por el sistema que los recibe, sin necesidad de volver a ingresarlos, reinterpretarlos o transformarlos manualmente. La tecnología proporciona los medios necesarios para el intercambio, pero la interoperabilidad requiere también conceptos, reglas, responsabilidades y criterios comunes.

En el ámbito de la Gestión Financiera Gubernamental, la interoperabilidad permite que la información registrada en el sistema u oficina donde se origina pueda ser utilizada por los restantes sistemas que la necesitan, con la periodicidad y oportunidad requeridas. De este modo, un mismo hecho puede producir efectos presupuestarios, contables, financieros, económicos y fiscales relacionados entre sí, sin generar registros independientes, duplicaciones o diferencias innecesarias.

Su impacto no se limita a la integración interna de los componentes tradicionales del SIGEF. También permite relacionar la información financiera con datos provenientes de otros sistemas y oficinas, como los de administración tributaria y aduanera, planificación e inversión pública, recursos humanos, compras y contrataciones, bienes fiscales, catastro y otros ámbitos vinculados. En nuestro caso y con las limitaciones que hemos impuesto a nuestro ensayo, hace posible integrar toda la información expresada en valores monetarios.

La interoperabilidad no exige que todos los sistemas, procesos y datos sean concentrados en una única aplicación o base de datos. Cada organismo o sistema puede conservar sus

funciones, competencias y responsabilidades, así como la información que le corresponde administrar. Lo esencial es que pueda ponerla a disposición de los demás integrantes del conjunto, bajo reglas comunes que aseguren su correcta interpretación y utilización.

Esta capacidad permite evolucionar desde sistemas que funcionan de manera separada, o que sólo mantienen conexiones parciales, hacia un entorno en el cual la información circula y puede ser utilizada de forma coordinada. A partir de ella es posible generar estados, reportes, indicadores, proyecciones y alertas que integran datos provenientes de diferentes fuentes y que ningún sistema podría producir aisladamente.

La interoperabilidad constituye, por tanto, una condición estructural y transversal para la formación y el funcionamiento de los ecosistemas de información. No es un componente adicional ni un proceso específico del ecosistema, y tampoco resulta suficiente por sí sola para conformarlo. Sin embargo, es la capacidad que permite que sus distintos componentes se relacionen y actúen como partes de un conjunto articulado. Sin un grado adecuado de interoperabilidad, el ecosistema permanece fragmentado y su integración resulta necesariamente parcial o limitada.

En el Capítulo VI se desarrollarán con mayor profundidad las dimensiones, condiciones y reglas de interoperabilidad aplicables a los sistemas y al ecosistema de información financiera gubernamental.

4.7.2. Los ecosistemas

El término ecosistema alude, en sentido general, a un conjunto de elementos diversos que no actúan de manera aislada, sino que se encuentran vinculados por relaciones de interdependencia y se desenvuelven dentro de un entorno común. Su rasgo distintivo no reside únicamente en la existencia de esos elementos, sino en las relaciones que los articulan y les permiten funcionar como un conjunto orientado al cumplimiento de determinados fines.

La unidad del ecosistema no significa que sus componentes pierdan su identidad, sus funciones o sus responsabilidades. Cada uno conserva sus características propias, pero se relaciona con los demás y contribuye, desde su ámbito de actuación, al funcionamiento general del conjunto.

Estas relaciones no se desarrollan de manera enteramente libre. Se encuentran orientadas y condicionadas por normas, principios, prácticas y restricciones —formales o informales— que dan coherencia y cierta estabilidad al funcionamiento del ecosistema, sin impedir su evolución.

Todo ecosistema presenta, además, un carácter dinámico: cambia, se adapta y se reorganiza en respuesta a modificaciones internas o producidas en su entorno. Sus componentes pueden incorporarse, retirarse o modificar sus funciones y relaciones, sin que necesariamente se altere la finalidad general que da unidad al conjunto.

El ecosistema no constituye, en sí mismo, un procedimiento ni un mecanismo operativo específico. Representa el ámbito en el cual distintos sistemas, organizaciones, actores y

procesos desarrollan sus actividades y establecen relaciones de intercambio, coordinación e interdependencia. Su análisis permite identificar sus componentes, comprender las relaciones existentes entre ellos y explicar el funcionamiento del conjunto.

Los ecosistemas pueden presentar diferentes grados de organización e integración. En sus formas más simples, las relaciones entre sus componentes suelen ser directas, ocasionales y poco estructuradas. En configuraciones más avanzadas, esas relaciones se apoyan en reglas comunes, responsabilidades definidas y mecanismos permanentes de coordinación. Cuando se trata de sistemas de información, también requieren instrumentos de interoperabilidad que permitan un intercambio coherente y un funcionamiento más integrado.

Por consiguiente, el grado de desarrollo de un ecosistema no depende solamente de la cantidad o diversidad de sus componentes, sino principalmente de la forma en que estos se encuentran relacionados y de su capacidad para actuar como partes de un conjunto organizado.

Para los fines de este trabajo, corresponde distinguir tres conceptos relacionados y con un grado creciente de especificidad: los ecosistemas administrativos, los ecosistemas de información financiera y los ecosistemas de información de la gestión financiera gubernamental.

Ecosistemas administrativos

Un ecosistema administrativo es el conjunto organizado de instituciones, unidades administrativas, actores, normas, procesos y recursos que interactúan de manera coordinada e interdependiente para el cumplimiento de determinados fines organizacionales.

Su característica distintiva es que las relaciones entre sus componentes se desarrollan dentro de un marco institucional que establece competencias, responsabilidades, procedimientos y mecanismos de coordinación. Cada organismo o unidad mantiene las funciones que le corresponden, pero debe relacionarse con los demás para contribuir al logro de los objetivos comunes.

Estos ecosistemas pueden comprender tanto actividades sustantivas como actividades administrativas y de apoyo. En ellos circulan decisiones, autorizaciones, documentos, recursos e información que vinculan a los distintos participantes y permiten el funcionamiento de la organización en su conjunto.

La existencia de un ecosistema administrativo no supone necesariamente que todos sus componentes se encuentren integrados mediante sistemas de información. Pueden coexistir procedimientos manuales, aplicaciones independientes, intercambios de documentos y relaciones informales. Su grado de desarrollo dependerá de la organización alcanzada y de la capacidad de sus componentes para actuar de manera coordinada.

Ecosistemas de información financiera

Dentro de los ecosistemas administrativos pueden desarrollarse ecosistemas especializados en la generación y utilización de información financiera. En ellos, los sistemas, instituciones

y procesos se articulan dentro de un entorno común, con el propósito de generar, intercambiar, procesar, integrar y utilizar esa información de manera coherente.

Un ecosistema de información financiera puede conceptualizarse como el conjunto articulado de sistemas, instituciones, normas, procesos, datos, actores y recursos tecnológicos que interactúan para producir y utilizar información financiera, preservando su significado y posibilitando su aprovechamiento en distintos ámbitos organizacionales y de gestión.

Un ecosistema de información financiera no consiste en la simple suma de aplicaciones, bases de datos o plataformas tecnológicas. Constituye un sistema de naturaleza sociotécnica, en el cual interactúan personas, organizaciones, normas, procesos, datos y tecnologías. La tecnología proporciona los medios necesarios para su funcionamiento, pero se encuentra al servicio de los objetivos, las responsabilidades y las necesidades de información de la organización.

Para funcionar como un conjunto, el ecosistema requiere que sus componentes puedan relacionarse e intercambiar información conforme a reglas y criterios comunes. Esa capacidad de relación ordenada constituye la base de su interoperabilidad.

La interoperabilidad es una condición esencial para su desarrollo, porque permite que la información generada por cada sistema u oficina pueda ser intercambiada y utilizada por los restantes componentes, sin alterar su significado ni obligar a repetir innecesariamente su registro.

Ecosistemas de información de la gestión financiera gubernamental

Cuando esta concepción se aplica al ámbito público, específicamente al gubernamental, se configura un ecosistema de información de la gestión financiera gubernamental. Este comprende el conjunto articulado de sistemas, instituciones, normas, procesos, datos, actores y recursos tecnológicos vinculados con la generación, intercambio, integración y utilización de la información financiera del Gobierno General.

En él participan, en primer término, los sistemas propios de la gestión financiera gubernamental, tales como presupuesto, crédito público, tesorería y contabilidad, así como los demás que cada ordenamiento jurídico incorpore dentro de su ámbito. También intervienen otros sistemas y oficinas que, sin formar necesariamente parte de su organización tradicional, generan información relevante para ella, como los de planificación e inversión pública, administración tributaria y aduanera, recursos humanos, compras y contrataciones, bienes fiscales y otros sistemas vinculados.

Cada uno de estos sistemas conserva sus competencias y responsabilidades. En particular, corresponde al sistema u oficina de origen asegurar la generación, calidad, actualización y custodia de la información que produce. Su incorporación al ecosistema no significa transferir esas responsabilidades ni concentrar todos los procesos y datos en una única aplicación o base de datos.

Mediante la interoperabilidad, la información puede permanecer en los sistemas que la originan y, al mismo tiempo, ser puesta a disposición de los restantes componentes del

ecosistema. Esto permite relacionar datos provenientes de diferentes fuentes y generar nuevos estados y reportes, de carácter integrado o consolidado.

En concreto, el **ecosistema de información de la gestión financiera gubernamental** es el conjunto organizado de instituciones, actores, normas, procesos, sistemas y recursos tecnológicos que interactúan para generar, intercambiar, integrar y utilizar información financiera gubernamental. En ese marco, la **interoperabilidad** es la capacidad de los organismos, procesos y sistemas para intercambiar y utilizar datos de manera coherente, mediante conceptos, reglas y estándares comunes. Si bien constituye una condición necesaria, no es suficiente por sí sola: el ecosistema, como totalidad organizada y gobernada, proporciona los objetivos, las responsabilidades y el contexto dentro del cual esas relaciones adquieren sentido. En síntesis, **la interoperabilidad hace posible el intercambio y la utilización coherente de la información, mientras que el ecosistema establece para qué, entre quiénes y en qué condiciones se realiza.**

4.7.3. El ecosistema SIGEFe

En este ensayo se denomina SIGEFe a la configuración concreta que adopta el ecosistema de información de la gestión financiera gubernamental. Por lo general, tiene como uno de sus componentes centrales al SIGEF, que aporta el núcleo central de la información financiera. El SIGEFe amplía ese alcance mediante la articulación con otros sistemas y oficinas que producen información relevante para ese entorno.

Cuando el SIGEF actúa como eje, el SIGEFe no lo sustituye ni absorbe las funciones de los sistemas que se relacionan con él. Lo contiene, lo articula y amplía su capacidad informativa al incorporar, mediante la interoperabilidad, datos y productos provenientes de otros ámbitos institucionales.

Sin embargo, cuando el SIGEF existente no reúne las condiciones conceptuales, funcionales, institucionales o tecnológicas necesarias para actuar como eje integrador, no corresponde forzar su utilización como núcleo del SIGEFe. En tales casos, este deberá diseñarse desde su base, a partir de un modelo conceptual previamente aprobado, lo que podrá requerir el rediseño o reemplazo del SIGEF transaccional y la definición de una nueva arquitectura de integración.

El tránsito desde los primeros sistemas especializados hacia el SIGEF y, posteriormente, hacia el ecosistema SIGEFe no supone necesariamente una ruptura, sino una continuidad evolutiva en la cual cada etapa recoge ordena y amplía los avances de la anterior. En cualquiera de ambas situaciones, el SIGEFe representa una instancia superior de articulación, capaz de integrar la diversidad institucional y funcional de la gestión financiera gubernamental y de generar información coherente, oportuna y trazable para la gestión, el control y la toma de decisiones. Es precisamente en esa perspectiva donde el concepto de ecosistema adquiere mayor utilidad analítica, al permitir comprender de manera integrada la diversidad, la interdependencia y la dinámica de los procesos involucrados.[43]

[43] *Se vuelve al tema en el Capítulo VII.*

ANEXO A: GLOSARIO BÁSICO RELACIONADO CON LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN

¿Qué es un dato?
Es la representación simbólica —numérica, alfabética, gráfica, sonora u otra— mediante la cual se registra una característica, atributo, hecho, evento o transacción. Constituye el elemento básico de la información.

¿Qué es una transacción?
Es un flujo económico que consiste en una interacción entre unidades institucionales por mutuo acuerdo, o bien en una acción dentro de una unidad institucional que a efectos analíticos conviene tratar como una transacción debido a que opera en capacidades diferentes. Las transacciones pueden ser monetarias y no monetarias.

¿Qué es la información?
Es un conjunto de datos organizados, procesados o interpretados que adquieren significado y utilidad para la comprensión de una realidad, la comunicación, la gestión y la toma de decisiones. Rn general, es transmitida por un emisor a un receptor y tiende a reducir la incertidumbre con relación a hechos, situaciones o procesos determinados.

¿Qué es un sistema de Información (SI)?
Un sistema de información es un conjunto organizado e integrado de procesos, recursos y medios —tecnológicos o no— que transforma datos, mediante su recopilación, registro, procesamiento, almacenamiento y comunicación (distribución), en información relevante, oportuna y confiable para apoyar la toma de decisiones, la gestión y el control en los distintos niveles de una organización.

¿Qué es un sistema de información financiera (SIF)?
Es un sistema especializado de información destinado a captar, procesar, registrar, producir e informar sobre transacciones, reportes y estados expresadas en valores monetarios con el propósito de apoyar la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas. Su lógica es transaccional y de procedimientos.

¿Qué es un sistema integrado de información financiera (SIIF)?
En este contexto, se considera que un sistema de información financiera está integrado cuando los distintos subsistemas que lo componen —correspondientes a las diversas áreas de gestión— se encuentran articulados sobre la base de elementos comunes, lo que permite el registro único de las transacciones y la generación coherente y consistente de información.

¿Qué es un sistema de información sobre la Gestión Financiera Gubernamental (SIGEF)?
El SIGEF puede conceptualizarse como un sistema especializado de información que, sobre la base de un marco jurídico-institucional apropiado y de un modelo conceptual y operativo común, articula e integra los distintos sistemas de la Gestión Financiera Gubernamental— presupuesto, tesorería, crédito público, contabilidad y otros que se incorporen a su ámbito-. Permite captar, registrar, procesar e integrar, mediante el principio de registro único en origen, las transacciones y demás hechos económico-financieros de las entidades

comprendidas en su ámbito institucional. A partir de esa información, genera los estados y reportes requeridos para la gestión, el control y la rendición de cuentas.

¿Qué es la interoperabilidad?
Es una condición estructural de los sistemas de información que permite su interacción, el intercambio de datos y, cuando corresponda, su integración, mediante estándares, reglas y procedimientos comunes. Preserva la consistencia y el significado de la información a lo largo de los distintos componentes, procesos y sistemas relacionados, y facilita su utilización por los distintos actores involucrados.

¿Qué es un ecosistema de información?
Es el conjunto organizado de sistemas, subsistemas, instituciones, normas, procesos, actores y recursos tecnológicos que se articulan para generar, intercambiar, procesar, integrar y utilizar información de manera coherente. Permite preservar su integridad y significado, y ponerla a disposición de quienes deben conducir, gestionar, controlar y rendir cuentas. Constituye un sistema de naturaleza **sociotécnica**, en el cual la tecnología es un medio al servicio de la organización, los procesos y los objetivos institucionales.

¿Qué es un ecosistema de información financiera?
Es un ecosistema de información especializado en información relativa a hechos, transacciones, activos, pasivos y demás situaciones susceptibles de expresarse en valores monetarios. Su articulación permite el registro, la medición, el análisis y la utilización consistentes de esa información.

ANEXO B: LAS SOCIEDADES PÚBLICAS Y SU RELACIÓN CON LOS SIGEF

Las sociedades públicas forman parte del Sector Público, pero no del Gobierno General. Constituyen unidades institucionales y actúan como productores de mercado. **No forman parte del SIGEF transaccional del Gobierno Central o del consolidado Gobierno General**. Deben contar con sistemas contables y de gestión adecuados a su naturaleza empresarial e integrar su información al SIGEF consolidador del Sector Público**.**

Esta distinción se desconoce cuándo desde las oficinas centrales se pretende aplicarles los instrumentos presupuestarios del Gobierno General. La propiedad estatal exige supervisión y rendición de cuentas, pero no uniformidad de sistemas.

Delimitación institucional

Una sociedad pública es una unidad institucional controlada por el gobierno que produce para el mercado. Puede mantener activos, contraer pasivos y endeudarse en nombre propio, realizar transacciones, llevar cuentas completas y responder por sus resultados.

Las unidades del Gobierno General, en cambio, producen principalmente bienes y servicios no de mercado, se financian fundamentalmente mediante impuestos y otras fuentes públicas y ejecutan sus gastos dentro de las autorizaciones presupuestarias.

El carácter público de la propiedad no modifica la naturaleza empresarial de una sociedad: el criterio determinante es que actúe efectivamente como productor de mercado. Si depende permanentemente de transferencias gubernamentales y no cumple esa condición, deberá revisarse su clasificación institucional.

Las sociedades públicas financieras

Las sociedades públicas pueden ser financieras o no financieras. Las primeras comprenden bancos, aseguradoras, fondos de pensiones cuando constituyen unidades financieras, y otros intermediarios financieros. Incluyen al banco central como caso especial.

La casi totalidad de **las sociedades financieras se encuentra sometida a regímenes especializados de regulación y supervisión**, que establecen o condicionan sus normas contables, catálogos de cuentas, criterios de valuación, provisiones, requerimientos de capital y liquidez, medición de riesgos y estados regulatorios. El banco central, por su parte, se rige por su legislación y normativa específicas.

Por ello, no corresponde de manera absoluta, que estas sociedades operen dentro del SIGEF transaccional del Gobierno General. Necesitan sistemas operativos, contables y de riesgos especializados y deben proporcionar al SIGEF consolidador la información requerida para generar las cuentas del Sector Público.

Las consideraciones que siguen se refieren principalmente a las **sociedades públicas no financieras**.

Sistema contable, presupuesto y control empresarial

El SIGEF del Gobierno General controla la ejecución de un presupuesto en el cual el crédito constituye una autorización y un límite para gastar. En una sociedad pública no financiera, el presupuesto debe relacionar la producción y las ventas con los costos, las inversiones, el financiamiento y los flujos de caja, y permitir determinar sus resultados operativo, económico y financiero. Si aumentan la producción y las ventas, también pueden y en principio deben aumentar las necesidades de insumos; impedir esas erogaciones porque se agotó una partida podría limitar la producción y deteriorar el resultado empresarial.

Estas sociedades necesitan un **sistema empresarial propio, basado en sus operaciones y costos**, que integre la contabilidad financiera y de gestión, el presupuesto empresarial, la tesorería, las ventas, las cuentas por cobrar y por pagar, los inventarios, los activos fijos, las inversiones y el endeudamiento.

Los centros de costos, procesos, productos y líneas de actividad resultan más útiles para la gestión empresarial que las clasificaciones gubernamentales. La clasificación por objeto del gasto, considerada aisladamente, identifica la naturaleza de las erogaciones, pero no permite administrar inventarios, determinar qué produjo, cuánto le costó ni qué resultado generó; por ello, no resulta adecuada como instrumento principal de gestión ni de evaluación empresarial. Tampoco le es útil para ningún análisis económico o financiero al gobierno.

La CPC, por su amplitud, sistematicidad y nivel de detalle, constituye una base particularmente útil para desarrollar las desagregaciones del plan de cuentas vinculadas con los bienes y servicios producidos o adquiridos, las existencias, los activos fijos, los costos, la producción y las ventas. Su aplicación debe adecuarse a las características operativas de cada sociedad y guardar correspondencia con la naturaleza contable de las respectivas cuentas. La CIIU, por su parte, permite clasificar las actividades económicas desarrolladas. De este modo, ambas clasificaciones fortalecen simultáneamente la organización contable y la armonización de la información con las estadísticas nacionales.

El presupuesto empresarial debe permitir flexibilidad frente a variaciones en la producción, las ventas y las condiciones del mercado. En cambio, deben someterse a autorización superior las decisiones que deterioren los resultados aprobados, aumenten el endeudamiento por encima de determinados límites, modifiquen inversiones estratégicas, comprometan garantías del Estado o generen nuevas necesidades de aportes gubernamentales.

El control no debe ser menor que el ejercido sobre el Gobierno General, pero sí diferente. **Debe ser equivalente en rigor, pero adecuado en sus instrumentos.**

Subsidios, pérdidas y relaciones con el Gobierno

Cuando los precios o las tarifas no cubren los costos, debe determinarse si el desequilibrio se origina en ineficiencias de gestión o en decisiones gubernamentales. Si una sociedad debe vender por debajo del precio necesario para cubrir sus costos o mantener actividades no rentables por razones sociales, territoriales o estratégicas decididas por el Gobierno, esa obligación debe explicitarse, cuantificarse y dar lugar a la compensación correspondiente.

Los **costos de operación** —remuneraciones, materias primas, energía, servicios y demás insumos— son propios de la actividad empresarial. No constituyen gastos del Gobierno General ni son "gasto público" en sentido económico o financiero y no deben sumarse mecánicamente al gasto de dicho sector.

La pérdida o la utilidad operativa es un resultado contable que surge de comparar los ingresos operativos con los costos correspondientes; no constituye, por sí misma, una transacción. Por ello, la pérdida operativa no es gasto público ni la utilidad operativa es ingreso público. Si una pérdida produce una insuficiencia de caja y esta se cubre mediante endeudamiento, la pérdida permanece y aumenta el pasivo de la sociedad: el endeudamiento es financiamiento y no la transforma en gasto gubernamental. Desde el punto de vista del autor, la pérdida operativa si genera demanda agregada.

Cuando el Gobierno otorga un subsidio o una transferencia surge un gasto del Gobierno General. En sentido contrario, los impuestos devengados y pagados por las sociedades públicas constituyen ingresos tributarios gubernamentales. También son ingresos del Gobierno General los dividendos u otras distribuciones de utilidades, los intereses y los demás importes devengados a su favor, cada uno registrado de acuerdo con su naturaleza.

Un aporte de capital podrá registrarse como adquisición de un activo financiero cuando se obtiene una participación efectiva y exista una expectativa razonable de rendimiento o recuperación; sin esa expectativa, corresponde contabilizarlo como transferencia de capital.

Integración y consolidación

La exclusión del SIGEF transaccional no significa excluir a las sociedades del sistema de información pública. Mediante identificadores institucionales comunes y matrices de correspondencia, el SIGEF consolidador deberá recibir, validar, convertir y comparar sus estados financieros, presupuestos, ventas, costos y resultados financieros, flujos de caja, inversiones, deuda, aportes gubernamentales y otros flujos intra sector público, sin modificar sus registros originales. También deberán identificarse las operaciones y los saldos mantenidos con el Gobierno General y con otras sociedades públicas.

El SIGEF consolidador deberá generar separadamente la información del Gobierno General, del Sector Público no Financiero y, cuando corresponda, del Sector Público total. Para obtener el consolidado económico del Sector Público no Financiero deberán agregarse las cuentas del Gobierno General y de las sociedades públicas no financieras y eliminarse los flujos y saldos recíprocos identificables y significativos. En la práctica, la eliminación completa —especialmente de todas las compras y ventas— resulta muy difícil por su volumen y por las diferencias de identificación, registro, valoración y momento. Por ello, deberán priorizarse las transferencias, subsidios, impuestos, dividendos, intereses, préstamos, aportes de capital y cuentas por cobrar y por pagar. Las compras y ventas solo se eliminarán cuando puedan identificarse y conciliarse de manera confiable, y las limitaciones de la consolidación deberán informarse expresamente.

Consideración final

Por todo lo expuesto, **el SIGEF gubernamental no resulta adecuado como sistema transaccional de las sociedades públicas no financieras**. No se trata de una deficiencia que pueda resolverse mediante simples adaptaciones informáticas: su lógica está concebida para controlar autorizaciones y límites presupuestarios, mientras que una empresa necesita administrar producción, ventas, costos, inventarios, activos, financiamiento y resultados, en particular el de operación. Someterla al SIGEF del Gobierno General distorsiona su información, limita su capacidad operativa y debilita, en lugar de fortalecer, el control sobre su gestión.

Las sociedades públicas no financieras deben operar con sistemas contables y de gestión propios e integrar su información mediante el SIGEF consolidador. La integración no consiste en obligar a realidades institucionales diferentes a utilizar el mismo sistema, sino en lograr que sus informaciones sean compatibles, consolidables y trazables. **La imposición de un único sistema presupuestario confunde esas realidades.**

PARTE II – PRODUCTOS DEL SISTEMA

CAPÍTULO 5 - PRODUCTOS DE LA ENTIDAD CONTABLE CENTRAL DEL SIGEFe

5.1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS

Sobre la base de los desarrollos conceptuales expuestos en los capítulos precedentes, corresponde abordar el núcleo central del presente ensayo: la **determinación de los productos** que debe generar un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental (SIGEFe).

Los **productos** constituyen la expresión concreta de la finalidad del sistema y, en consecuencia, el principal elemento rector de su análisis, diseño e implantación. Son los productos esperados los que determinan los requerimientos de información, la estructura funcional, los procesos de negocio, las reglas de integración, los mecanismos de registro, los modelos de datos y la arquitectura tecnológica necesaria para su operación. Por tal motivo, su adecuada identificación constituye una condición metodológica esencial para asegurar la coherencia, consistencia, integridad y eficacia del sistema en su conjunto.

Es necesario comprender que se requiere una simbiosis entre productos requeridos y productos a generar. Los productos a generar tienen que dar respuesta a un requerimiento de información formulado por un participe del sistema.

La experiencia demuestra que los errores u omisiones en la definición de los productos de información suelen trasladarse al resto de los componentes del sistema, generando deficiencias funcionales, inconsistencias metodológicas y elevados costos de corrección durante las etapas posteriores de desarrollo e implantación.

El propósito fundamental de un **SIGEFe** no consiste únicamente en automatizar procedimientos administrativos ni en informatizar operaciones financieras. Su finalidad principal es generar información integrada, confiable, oportuna, consistente y trazable que permita apoyar la formulación de políticas públicas, la administración de los recursos del Estado, la toma de decisiones, la gestión operativa, la evaluación de resultados y la rendición de cuentas.

La diversidad de usuarios que utilizan la información generada por un SIGEFe -autoridades políticas, responsables de la administración financiera, organismos de control, órganos rectores, organismos internacionales, analistas, investigadores y ciudadanía en general- exige la producción de múltiples estados, reportes e informes orientados a satisfacer necesidades de información diferentes, aunque sustentadas en una base común de datos.

Para responder a dichos requerimientos, el sistema debe ser capaz de producir información relativa a las distintas dimensiones de la gestión financiera pública, incluyendo la ejecución presupuestaria, la situación financiera y patrimonial, los flujos de efectivo, la posición fiscal, la deuda pública, la administración de activos y pasivos, la gestión de recursos humanos, las

contrataciones públicas, los proyectos de inversión, las estadísticas fiscales y las cuentas económicas nacionales, entre otras.

La diversidad de productos no implica la existencia de múltiples sistemas independientes de información. Por el contrario, uno de los objetivos esenciales del **SIGEFe** consiste en garantizar que todos ellos se generen a partir de una base única e integrada de registros, evitando duplicidades de captura, inconsistencias metodológicas y diferencias entre fuentes de información.

En este sentido, y como ya se vio, el principio de **registro único** de las transacciones constituye uno de los fundamentos conceptuales y operativos del sistema. Cada hecho administrativo, financiero o patrimonial registrado debe alimentar simultáneamente las distintas dimensiones de información requeridas por los usuarios, permitiendo generar en forma integrada estados y reportes presupuestarios, estados contables, reportes fiscales, indicadores de gestión y cuentas económicas.

Resulta conveniente señalar que el SIGEFe transaccional procesa exclusivamente información sustentada en hechos reales, verificables y debidamente documentados. **Las actividades de analítica de datos, inteligencia artificial, simulación, proyección y apoyo a la toma de decisiones utilizan la información producida por el sistema, pero no forman parte del SIGEF propiamente dicho.**

Para el desarrollo del presente capítulo se adopta como referencia la **entidad contable central de un gobierno nacional,** por entender que representa el nivel de mayor complejidad operativa dentro del ámbito del Gobierno General. **La caracterización de sus funciones y la identificación sistemática de los productos** que debe generar constituyen requisitos indispensables para definir las bases conceptuales y funcionales del sistema.

Además, desde el punto de vista de la TGS, tiene sentido lógico; **primero** se identifica el sistema observado (la gestión financiera gubernamental), luego la información que este debe generar, los insumos que se requieren para ello y finalmente los mecanismos necesarios para generarla. **El tema fundamental de este capítulo es una aproximación a la información que el sistema debe generar.**

Como complemento de la presentación de los productos de información considerados en este capítulo, se incluyen dos anexos sobre cuestiones técnicas estrechamente vinculadas con los temas desarrollados y de especial relevancia, pero que no siempre reciben un tratamiento conceptual, normativo y operativo adecuado ni se registran correctamente. Estas insuficiencias generan debilidades que afectan la calidad, integridad y oportunidad de la información producida por el SIGEFe, así como la propia gestión.

ANEXO A: SOBRE LA PROGRAMACIÓN DE COMPROMISOS Y SU REGISTRO

ANEXO B: MODELO REFERENCIAL DE REPORTES A GENERAR POR LOS ÓRGANOS CENTRALES, LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVO-FINANCIEROS Y LAS UNIDADES EJECUTORAS

ANEXO C: CAPTACIÓN DE LA RECAUDACIÓN FISCAL POR ENTIDADES DESCENTRALIZADAS Y SU REGISTRO CONTABLE

5.2. ENTIDAD CONTABLE CENTRAL NACIONAL

La Entidad Contable Central Nacional constituye la unidad institucional, jurídica, económica y patrimonial que representa al Gobierno Central Nacional dentro de la estructura del Gobierno General de un país. A ella corresponden los derechos, obligaciones, recursos, gastos, activos y pasivos correspondientes a dicho nivel de gobierno, configurando el principal sujeto de referencia para la gestión financiera pública y para la producción de información financiera, presupuestaria, económica y fiscal.

En el marco del presente trabajo, la Entidad Contable Central Nacional es concebida como la entidad que informa respecto de la gestión financiera desarrollada por el Gobierno Central y, en consecuencia, como el principal ámbito de generación de los estados, reportes e informes que debe producir un Sistema de Información sobre la Gestión Financiera Gubernamental (SIGEF).[44]

Desde una perspectiva sistémica, constituye el eje estructural sobre el cual se organizan:

• El registro integrado de las transacciones financieras y no financieras.

• La generación de información presupuestaria, contable y económica.

• Los procesos de agregación y consolidación de información.

• La rendición de cuentas sobre la gestión de los recursos públicos.

La adecuada identificación de esta entidad reviste especial importancia para el diseño conceptual del SIGEF, ya que permite definir con precisión el alcance institucional de la información a producir, los **procesos de consolidación requeridos** y las responsabilidades asociadas a la administración del patrimonio público. Su omisión o incorrecta delimitación suele traducirse en fragmentación informativa, duplicidad de registros, inconsistencias en los en los procesos de consolidación y falta de claridad sobre las responsabilidades vinculadas con la administración de los recursos y del patrimonio público.

La conceptualización adoptada resulta consistente con los **marcos conceptuales, estadísticos y contables internacionales de referencia**, particularmente en:

a) Sistema de Cuentas Nacionales 2008, Capítulo 2 “Visión general”, apartado “Unidades y sectores institucionales”.

b) Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014, Capítulo 2 “Unidades Institucionales y Sectores”, apartado “Unidades Institucionales”.

---

[44] Estamos suponiendo una entidad contable gubernamental de gran o mediana envergadura, los productos y parámetro de análisis, en principio, disminuyen con las funciones y dimensión de la administración.

c) Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público, del IPSASB, particularmente el Capítulo 4, "Entidad que informa", y, de manera complementaria, el Capítulo 2, "Objetivos y usuarios de la información financiera con propósito general".

5.3. SISTEMAS E INSTITUCIONES COMPRENDIDAS

En el Capítulo anterior, dimos un listado tentativo de los principales sistemas, subsistemas y macroprocesos que comprendieron los primeros SIGEF. A partir de ellos y merced a los avances producidos en materia de interoperabilidad, transformación digital, analítica de datos y ecosistemas, se ha modificado sustancialmente el alcance tradicional de estos sistemas. En este contexto, comienzan a configurarse los SIGEFe, en los cuales la entidad contable central interactúa con el conjunto más amplio de sistemas e instituciones productoras y usuarias de información financiera gubernamental.

A los fines de este ensayo, se adopta como referencia una configuración orientativa de SIGEFe que podría comprender, entre otros, los siguientes sistemas e instituciones: [45]

a) Sistemas de conducción estratégica y fiscal
- Programación macroeconómica y fiscal.
- Planificación. [46]
- Inversión Pública (Registro, evaluación y seguimiento de la gestión de proyectos).
- Política y estadísticas fiscales

b) Sistemas básicos de gestión financiera
- Presupuesto.
- Ingresos
- Crédito público.
- Tesorería.
- Contabilidad.

c) Sistemas de gestión vinculados con la información financiera
- Gestión tributaria y aduanera
- Gestión financiera de recursos humanos.
- Gestión financiera de contrataciones públicas.
- Gestión de bienes fiscales[47]
-

d) Unidades responsables de la gestión administrativo-financiera
- Servicios Administrativos Financieros (SAF).
- Unidades Ejecutoras (UE).

---

[45] *La enumeración que se presenta tiene carácter orientativo. Los sistemas, instituciones y sus denominaciones concretas dependen de la realidad jurídico-institucional de cada administración.*

[46] *Incluye Planificación Institucional.*

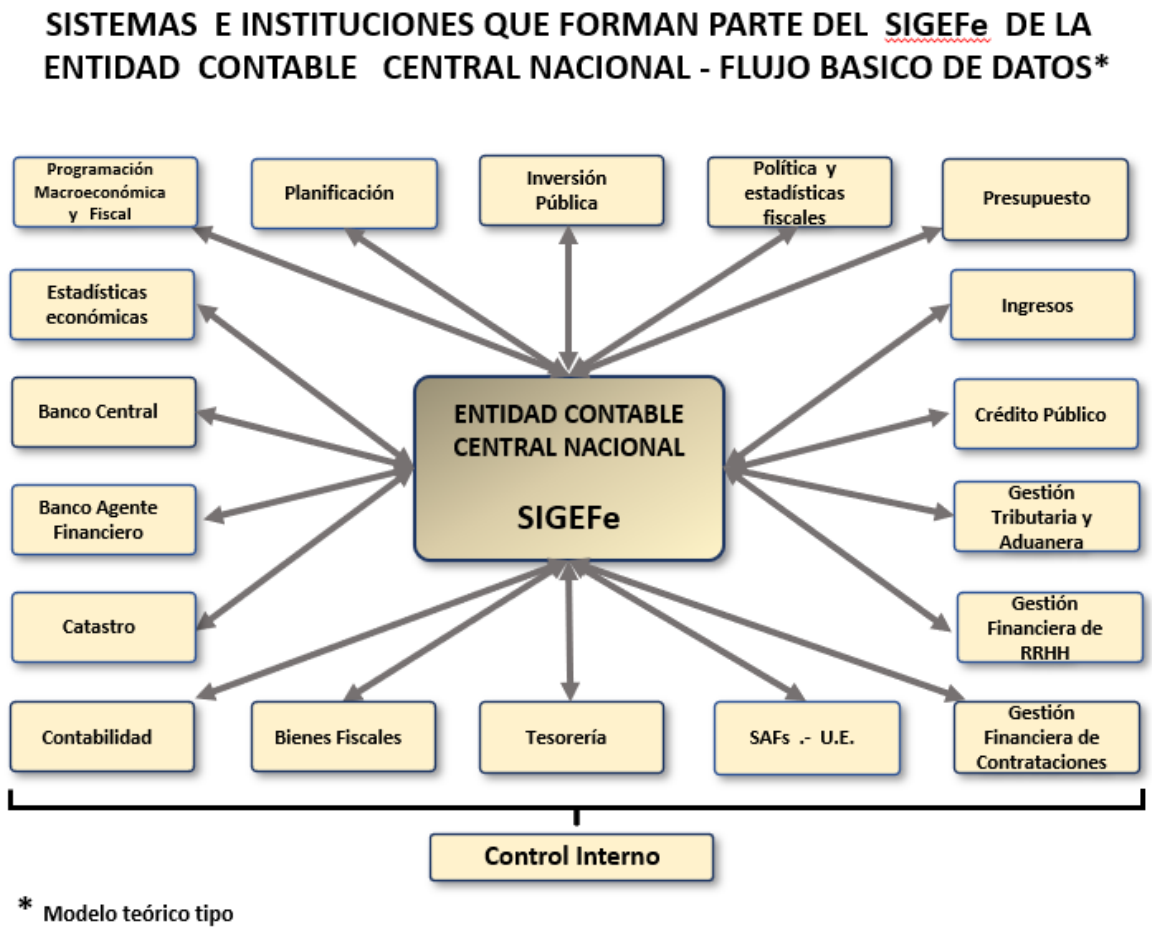
[47] *Incluye existencias, activos físicos fijos, activos intangibles; y activos financieros de carácter permanente.*

e) Instituciones vinculadas

- Banco agente financiero del Estado y demás entidades bancarias que intervengan en la ejecución de operaciones gubernamentales.
- Banco Central, en su condición de usuario de información financiera gubernamental y, en algunos países, como ejecutor de determinadas operaciones financieras del gobierno, especialmente las realizadas en moneda extranjera.
- Catastro.
- Estadísticas económicas.

f) Sistema de Control Interno[48]

El siguiente diagrama muestra gráficamente los alcances sistémicos e institucionales de un SIGEFe tipo:



[48] *Función transversal, si bien debe ser parte del sistema cuando ejerza controles preventivos sobre las operaciones, especialmente en los casos de intervención antes del pago.*

5.4. ESTADOS Y REPORTES A GENERAR POR EL SIGEFe[49]

Para administrar eficazmente las finanzas gubernamentales, las autoridades y responsables de gestión, cualquiera sea su nivel de decisión (estratégico, táctico u operativo), deben **disponer de información sobre la gestión financiera gubernamental, y** cuando corresponda, de información física asociada a ella. Dicha información debe ser oportuna, pertinente, comprensible, confiable, comparable y útil para la toma de decisiones, tanto respecto de cada entidad pública como de los distintos agregados institucionales que conforman el Gobierno General.[50]

Entre otros propósitos, esta información debe permitir:

- Cumplir con requerimientos legales en materia de presentación de información financiera.
- Apoyar y mejorar el proceso de toma de decisiones por parte de los responsables de administrar las finanzas públicas.
- Generar registros y estados de ejecución presupuestaria, contables, económicos y fiscales en tiempo real.
- Brindar información analítica sobre el estado de avance de la gestión de los distintos procesos y procedimientos administrativo-financieros que realizan las unidades operativas.
- Coadyuvar a mejorar la economicidad, eficacia, eficiencia y calidad de la gestión pública.
- Fortalecer los sistemas de evaluación del desempeño y de gestión por resultados.
- Generar la información que sobre el Gobierno General y sus distintos agregados institucionales requieren las cuentas nacionales y las estadísticas fiscales.
- Impulsar la transparencia y la trazabilidad de las cuentas públicas y la calidad de la rendición de cuentas al Congreso y a la sociedad en su conjunto.
- Posibilitar la comparabilidad nacional e internacional de los estados económicos y fiscales producidos.

Como ya se vio, la identificación de los productos de información constituye uno de los aspectos más importantes del diseño conceptual de un SIGEFe. Por ello, cualquier error, omisión o ambigüedad en la definición de los productos del sistema termina proyectándose sobre el conjunto, afectando su coherencia, su capacidad de integración y la utilidad de la información generada. La experiencia demuestra que estas deficiencias resultan difíciles y costosas de corregir una vez iniciado el desarrollo o la implantación del sistema.

A los fines de este capítulo, se denomina estados a los productos institucionales, normalizados y periódicos mediante los cuales se expone una situación, ejecución o resultado. Se denomina reportes a los productos destinados a satisfacer necesidades específicas de gestión, análisis, control, seguimiento o toma de decisiones.

[49] Toda la información se le requiera al SIGEF se puede generar, pero siempre que para ello se cumpla una de las condiciones básicas del sistema, **si el dato no entró no sale.**

[50]

Mientras los estados son relativamente estables y comparables en el tiempo, los reportes poseen una estructura más flexible y evolucionan de acuerdo con los requerimientos de los usuarios.

A lo largo de este ensayo mantendremos la vigencia de la premisa inexcusable de elaborar, desde el inicio de todo proceso de reforma orientado a la implantación de un SIGEFe, un inventario exhaustivo de los estados y reportes que se prevé serán demandados al sistema. Dicho inventario debe surgir del relevamiento sistemático de los requerimientos de información de los distintos usuarios y administradores del sistema, incluyendo a las autoridades responsables de la formulación de políticas públicas, la gestión financiera, el control, la transparencia fiscal y el análisis económico.

Los estados y reportes que se presentan a continuación tienen carácter indicativo y referencial. Su finalidad es ilustrar y marcar un sendero para la identificación de la totalidad de los productos de información que un SIGEFe moderno debe estar en condiciones de generar. Muestran muy claramente la magnitud de un sistema como el que estamos promoviendo. Su conjunto permite apreciar la amplitud de la información que un SIGEFe debe estar en condiciones de generar.

Principales categorías de estados y reportes financieros

Los principales estados y reportes financieros que debe generar un SIGEFe, de la entidad contable central, con efecto demostrativo, los podemos agregar en las siguientes categorías principales:

- *Estados y reportes presupuestarios*
- *Estados y reportes contables*
- *Estados y reportes fiscales*
- *Reportes relevantes sobre la planificación y la gestión financiera central*
- *Reportes relevantes sobre la gestión administrativo-financiera*
- *Estados y reportes para las cuentas económicas*
- *Reportes para la conducción estratégica del estado*

5.5. ESTADOS Y REPORTES PRESUPUESTARIOS

5.5.1. Aspectos Conceptuales

Los estados y reportes presupuestarios constituyen uno de los principales productos de información generados por un SIGEFe y, probablemente, los de mayor utilización en la gestión cotidiana y de mayor relevancia jurídica. Su finalidad es suministrar información sobre la formulación, aprobación, programación, ejecución, seguimiento, evaluación y cierre del presupuesto de ingresos, gastos y financiamiento, como apoyo a la administración, el control, la rendición de cuentas y la toma de decisiones.

Se sustentan en dos componentes básicos: los clasificadores presupuestarios y los momentos de registro de las transacciones. Los clasificadores permiten organizar la información desde distintas perspectivas de análisis, mientras que los momentos de registro reflejan las sucesivas etapas por las que transitan los ingresos, los gastos y las operaciones de financiamiento

durante la ejecución presupuestaria. La combinación de ambos elementos, junto con los diferentes niveles de desagregación de las cuentas, permite obtener múltiples visualizaciones de una misma realidad presupuestaria sin alterar la unicidad de los datos registrados. Los clasificadores presupuestarios y sus estructuras básicas de cuentas fueron desarrollados en el Capítulo 2.

5.5.2. Momentos de registro

Los momentos de registro son aplicables a las distintas categorías de cuentas presupuestarias y, por lo general, se encuentran definidos por la legislación, las costumbres o las necesidades propias de la administración financiera. Su adecuada definición resulta esencial para el control de la ejecución presupuestaria, la integración con los restantes subsistemas de la gestión financiera y la trazabilidad de las transacciones.

Los momentos centrales de registro más utilizados en la región, en la etapa de ejecución financiera del presupuesto, son:[51][52]

Momentos de registro de los ingresos

- Estimado inicial
- Modificado
- Estimado vigente
- Devengado
- Percibido

Momentos de registro de los gastos

- Crédito inicial
- Modificaciones
- Crédito vigente
- Cuota autorizada / modificada[53]
- Preventivo[54]
- Compromiso
- Devengado
- Pagado

Momentos de registro del financiamiento

Aplicaciones Financieras:

- Crédito Inicial
- Modificaciones
- Crédito Vigente
- Comprometido

[51] Por supuesto, la denominación específica de los momentos contables varía de país a país (Ej.: Compromiso=Reserva), pero conceptualmente no existen variaciones sustantivas.

[52] Los registros de ejecución del presupuesto también se pueden llevar por partida doble y así lo tienen establecidos algunos países de la región.

[53] No necesariamente es en la secuencia presentada (compromiso, pago, etc.).

[54] Algunos países tienen establecido la emisión de un certificado de disponibilidad presupuestaria, en diferentes momentos contables (preventivo, compromiso, etc.).

- Devengado
- Pagado

Endeudamiento:

- Estimado inicial
- Modificaciones
- Estimado vigente
- Devengado
- Percibido/Desembolsado

Sobre la conceptualización de los diferentes momentos de registro existe abundante literatura especializada, por lo que no profundizaremos sobre ellos. En numerosos países de la región se encuentran definidos por la legislación vigente y existe un grado considerable de homogeneidad en su tratamiento, aunque pueden presentarse diferencias de denominación, alcance y aplicación.

Conviene sí advertir que la cuota y el preventivo no constituyen, en sentido estricto, momentos económicos de una transacción. La cuota representa una autorización o límite para ejecutar el presupuesto, mientras que el preventivo constituye una reserva administrativa del crédito disponible. No obstante, ambos resultan relevantes para el control presupuestario y, por esa razón, suelen incorporarse a los sistemas de registro y seguimiento.

5.5.3. Principales estados y reportes presupuestarios

Los estados y reportes presupuestarios no deben concebirse como productos aislados, diseñados individualmente para atender cada necesidad específica de información. Son el resultado natural de la estructura conceptual del sistema presupuestario y de la aplicación de diferentes criterios de agrupamiento y análisis sobre una base única e integrada de datos.

La diversidad de estados y reportes presupuestarios que puede generar un SIGEFe surge fundamentalmente de la combinación de los clasificadores presupuestarios, sus distintos niveles de desagregación y los momentos de registro aplicables a cada transacción. Éstas permiten satisfacer simultáneamente requerimientos de gestión, control, transparencia, rendición de cuentas y análisis, manteniendo la consistencia de la información y evitando la existencia de múltiples fuentes de datos para un mismo hecho económico.[55]

Dentro de estos productos conviene distinguir los **estados presupuestarios** de los **reportes presupuestarios**. Los primeros presentan, mediante estructuras normalizadas y recurrentes, la situación y ejecución legal y financiera del presupuesto. Los segundos ofrecen aperturas, comparaciones, indicadores y análisis destinados a atender necesidades específicas de programación, administración, seguimiento, evaluación y toma de decisiones. Ambos deben generarse a partir de los mismos registros y conservar plena correspondencia entre sí.

Principales estados presupuestarios

[55] *Lo que refiere a la identificación de los clasificadores presupuestarios del sistema y sus estructuras de cuentas ya fue tratado en el Capítulo 2, bajo el título "Cuentas Presupuestarias".*

El sistema presupuestario debería generar, como mínimo, los siguientes estados institucionales y consolidados:

- **Estado de ejecución del presupuesto de ingresos**, que presente la estimación inicial, sus modificaciones, la estimación vigente, los ingresos devengados y los percibidos, así como los saldos y diferencias resultantes.
- **Estado de ejecución del presupuesto de gastos**, que muestre el crédito inicial, sus modificaciones, el crédito vigente, los compromisos, los gastos devengados y los pagos realizados, con los respectivos saldos disponibles y pendientes de ejecución.
- **Estado de ejecución de las fuentes financieras**, incluido el endeudamiento, que compare las previsiones vigentes con los importes devengados, percibidos o desembolsados.
- **Estado de ejecución de las aplicaciones financieras**, incluida la amortización de la deuda, que presente los créditos vigentes y los importes comprometidos, devengados y pagados.
- **Estado de ejecución presupuestaria al cierre del ejercicio**, que presente los resultados definitivos de los ingresos, gastos y operaciones de financiamiento, así como los créditos no utilizados, los compromisos pendientes de devengamiento y los gastos devengados pendientes de pago.
- **Estados presupuestarios consolidados**, correspondientes a los ámbitos institucionales definidos, con eliminación de las transferencias y demás operaciones recíprocas que pudieran producir duplicaciones.
- Estos estados podrán presentarse según las clasificaciones establecidas en la respectiva ley. Las distintas combinaciones no constituyen estados independientes, sino diferentes formas de exposición de una misma información presupuestaria.

Principales reportes presupuestarios

Complementariamente, el Sistema de Presupuesto debería producir, entre muchos otros, los siguientes reportes:

- Proyecciones presupuestarias plurianuales y marco de gasto de mediano plazo.
- Política presupuestaria anual, con la estimación de los gastos rígidos, la determinación del espacio fiscal y la asignación de techos presupuestarios.
- Informe de avance sobre los aspectos más relevantes del presupuesto del ejercicio siguiente.
- Reportes para la formulación y presentación del proyecto de presupuesto por instituciones, programas, actividades, proyectos, resultados y demás clasificaciones aplicables.
- Cuadros financieros que acompañan a la exposición de motivos del proyecto de presupuesto.
- Comparación entre el proyecto presentado, las modificaciones introducidas durante su tratamiento legislativo y el presupuesto finalmente aprobado.
- Distribución administrativa del presupuesto aprobado.
- Programación anual y periódica de la ejecución de los ingresos, gastos, fuentes y aplicaciones financieras.
- Cuotas de compromiso y devengado autorizadas, modificadas, utilizadas y disponibles.

- Modificaciones presupuestarias, identificadas por tipo, fundamento, instrumento legal, institución, programa y fuente de financiamiento.
- Disponibilidad de créditos y cuotas, con identificación de los saldos preventivos, comprometidos, devengados y pagados.
- Compromisos pendientes de devengamiento, gastos devengados pendientes de pago y obligaciones correspondientes a ejercicios anteriores.
- Seguimiento periódico de la ejecución, con comparación entre lo presupuestado, lo programado y lo efectivamente ejecutado.
- Desvíos, tendencias y alertas sobre posibles insuficiencias, subejecuciones o sobre ejecuciones presupuestarias.
- Ejecución financiera de programas, actividades y proyectos, relacionada con sus metas físicas, productos y resultados.
- Información financiera para el seguimiento y la evaluación del Presupuesto Basado en Resultados y de la Gestión por Resultados.
- Evaluación de la ejecución financiera al cierre del ejercicio, con explicación de los principales desvíos respecto del presupuesto aprobado y de su programación.
- Formulación, seguimiento y evaluación de los presupuestos de las empresas públicas no financieras y de las instituciones públicas financieras, cuando formen parte del ámbito presupuestario definido.
- Presupuestos y ejecuciones consolidados para los distintos ámbitos institucionales del Gobierno General y del Sector Público.
- Reportes destinados al cumplimiento de las obligaciones legales de información, la rendición de cuentas, la transparencia fiscal y la difusión pública.

La enumeración precedente no pretende establecer un catálogo cerrado. Los estados básicos deben conservar estructuras estables que permitan su comparación a lo largo del tiempo, mientras que los reportes pueden adaptarse a las necesidades de los distintos usuarios. En todos los casos, deben derivarse de una base única de datos, utilizar definiciones y clasificaciones comunes y mantener correspondencia con los registros contables, de tesorería, deuda pública y demás componentes del SIGEFe.

5.5.4. Algunas consideraciones relevantes sobre el sistema presupuestario

Seguidamente, nos limitaremos a señalar algunos aspectos que, por su importancia conceptual, su inobservancia por ignorancia o por las dificultades observadas en su aplicación práctica, merecen consideración especial.

Ventajas del registro del "Compromiso"

El correcto registro del "compromiso" de los gastos tiene una importancia relevante para aplicar políticas relacionadas con el control preventivo del gasto y con la disciplina fiscal. Si en algún momento de la ejecución de un ejercicio se impone que la autoridad responsable de la política fiscal contenga, disminuya o paralice el ritmo de ejecución del gasto, la medida correcta a tomar en estos casos es impedir la constitución de nuevos "compromisos" financieros.

La prohibición de contraer “compromisos” implica que los ejecutores del gasto no pueden firmar nuevas órdenes de compra de bienes o de contratación de servicios u obras u otros actos administrativos similares, los que tarde o temprano originarán obligaciones de pago. La firma de un contrato obliga a su ejecución. La obligación del registro contable del compromiso permite asegurar que las disposiciones tomadas sobre el control del gasto son respetadas y darán los resultados previstos. Además, su correcta concepción y aplicación es fundamental para la programación de la “caja”.

El Anexo A desarrolla con mayor detalle la relación entre la programación anual de caja, las cuotas para comprometer y el registro oportuno de los compromisos.

El devengo de los Ingresos

Entre los distintos momentos de registro de los ingresos reviste especial importancia el del “devengo”. Su registro corresponde hacerlo cuando los entes recaudadores cuenten con los elementos que permitan identificar de manera cierta y debidamente certificada el hecho imponible o el acto administrativo que lo motiva, el monto cierto y el deudor debidamente identificado (como por ejemplo las declaraciones juradas de impuestos) con independencia del momento en que se produzca su percepción. Este criterio resulta aplicable, entre otros casos, a los tributos, contribuciones a la seguridad social, cuotas de convenios de pago, contribuciones de mejoras, ventas de bienes y prestación de servicios.

Su adecuada identificación y registro permite reconocer oportunamente los derechos de cobro del Estado y constituye un elemento fundamental para la integración entre los sistemas presupuestario y contable. Aunque su aplicación requiere capacidad administrativa y adecuados sistemas de información, fortalece significativamente la calidad, integridad y oportunidad de la información financiera gubernamental integrada. Su omisión limita significativamente la capacidad del sistema para reflejar los derechos de cobro del Estado y afecta la integridad e integración de la información financiera gubernamental.

Registros complementarios para la gestión del sistema

Complementariamente, en muchos sistemas resulta necesario incorporar otros momentos de registros vinculados con la programación de ingresos, de compromisos, de pagos y/o de las operaciones de financiamiento. Otros sistemas de la región también requieren registros sobre la emisión de la certificación de disponibilidad de créditos presupuestarios o de cuotas de pago. Estos registros fortalecen la coordinación entre presupuesto, tesorería y crédito público y facilitan la programación financiera, sin modificar la estructura contable.

Sobre el cierre presupuestario

No todas las administraciones públicas de la región cierran la ejecución presupuestaria anual de los gastos con la ejecución del devengo, algunas lo hacen con el gasto comprometido. Estas diferencias, en general, responden a disposiciones normativas, más que a diferencias conceptuales y afectan únicamente las reglas de cierre y arrastre al ejercicio siguiente, sin modificar la estructura de los registros presupuestarios.

Clasificaciones combinadas

La utilización de clasificaciones combinadas entre dos o más clasificadores, aplicadas sobre un mismo momento de registro, amplía significativamente las posibilidades de análisis y constituye una de las principales fortalezas de un SIGEFe, al permitir responder a múltiples requerimientos de información sin duplicar registros ni afectar la unicidad del dato.

Otros estados y reportes presupuestarios a emitir

El sistema deberá generar todos los estados y reportes presupuestarios requeridos por la legislación vigente y por las necesidades de información de las autoridades competentes, siempre que los datos necesarios para su elaboración se encuentren incorporados al sistema. Los reportes a generar sobre la ejecución presupuestaria a partir de un SIGEFe bien concebido tienden a ser extremadamente numerosos.

Ahora bien, la incorporación de nuevos productos de información no debe responder a la simple posibilidad tecnológica de generarlos, sino a necesidades concretas de gestión, transparencia, control o rendición de cuentas. En este aspecto, la gobernanza del sistema desempeña un papel fundamental para preservar la coherencia del conjunto de productos de información y evitar desarrollos innecesarios que incrementen la complejidad y el costo de administración del sistema.

5.6. ESTADOS Y REPORTES FINANCIEROS-CONTABLES[56] [57]

5.6.1. Aspectos Generales

Los estados financieros-contables constituyen una representación estructurada de la situación financiera, patrimonial y económica de una entidad pública. Su finalidad es suministrar información útil para la toma de decisiones, la rendición de cuentas y la transparencia de la gestión pública.

En un SIGEFe, el Sistema de Contabilidad Gubernamental constituye su principal producto formal. Su verdadero valor radica en que muestra, en forma integrada, los efectos patrimoniales y económicos derivados de las transacciones registradas por el conjunto de los subsistemas y actores que conforman el sistema de gestión financiera.

La NICSP los define diciendo que “constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros con propósito general es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento financiero, y flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos.”

[56] *También denominados como “estados financieros”. En esta oportunidad optamos por la denominación “estados financieros-contables”.*

[57] *En el punto 2.3.2. de este ensayo se expuso sobre el tema “Cuentas Contables”.*

Asimismo, nos dicen que deben proporcionar información que permita:[58]

- Conocer las fuentes de financiamiento, la asignación y la utilización de los recursos públicos.
- Evaluar la capacidad de la entidad para financiar sus actividades y cumplir sus obligaciones y compromisos.
- Analizar la situación financiera y patrimonial de la entidad y sus variaciones a lo largo del tiempo.
- Medir el rendimiento de la gestión en términos de costos, eficiencia y resultados alcanzados.
- Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, presupuestarias y contractuales aplicables.
- Facilitar la comparabilidad de la información entre períodos y entre distintas entidades públicas.

Adicionalmente, señalan que, "pueden aportar información relevante para la elaboración de proyecciones y para la evaluación de riesgos e incertidumbres asociados a la gestión pública."

5.6.2. Estados financieros-contables básicos a generar

En tal contexto, el SIGEFe deberá generar, como mínimo, los siguientes estados financiero-contables de propósito general:

- Estado de Situación Financiera.
- Estado de Rendimiento Financiero.
- Estado de Cambios en los Activos Netos/Patrimonio.
- Estado de Flujos de Efectivo.
- información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior.

Cuando la normativa vigente o las circunstancias así lo requieran, de acuerdo con las NICSP deberá generarse un estado financiero-contable que muestre la comparación entre el presupuesto aprobado y su ejecución efectiva, si bien en el contexto que estamos trabajando y tal como está planteada, tiene muy poca utilidad por su elementalidad. [59]

Los conceptos y cuentas que forman parte del **Catálogo General de Cuentas** mediante el cual se procesan las transacciones de impacto financiero-patrimonial y se conforman estos estados, fueron desarrollados en el Capítulo 2 del presente documento.

5.6.3. Base de los estados financieros-contables

Los estados financieros-contables y los registros que los sustentan se elaboran sobre la base del "devengo", conforme con los estándares internacionales de contabilidad para el sector público.

---

[58] *Origen: Punto 15 de las NICSP 1*

[59] *NICSP 24 " Presentación de información del presupuesto en los estados financieros".*

Bajo este criterio y como ya se expuso, los hechos económicos se reconocen y se registran cuando ocurren, independientemente del momento en que se produzca el cobro o el pago correspondiente.

La principal excepción la constituye el Estado de Flujos de Efectivo, cuya elaboración se fundamenta en los movimientos efectivos de disponibilidades registrados durante el período.

5.6.4. Reportes Contables

Además de los estados financieros--contables de propósito general, el SIGF deberá permitir la generación de reportes específicos sobre cualquier cuenta, subcuenta o agrupación de las cuentas contenidas en el catálogo respectivo, así como sobre las distintas estructuras de análisis incorporadas al sistema, tales como entidades, unidades ejecutoras, servicios administrativos-financieros, programas, proyectos, fondos, centros de costo u otras estructuras de información que formen parte del modelo de datos.

Estos reportes podrán elaborarse para distintos períodos de análisis y deberán facilitar el seguimiento, control, conciliación y análisis detallado de las operaciones registradas por la entidad contable, adaptándose a las necesidades de información de los distintos usuarios del sistema, siempre que los datos necesarios se encuentren incorporados al sistema.

5.6.5. El Balance de Comprobación de Sumas y Saldos

El Balance de Comprobación de Sumas y Saldos presenta, para cada cuenta contable, los saldos iniciales, los movimientos acumulados de débitos y créditos del período y los saldos finales resultantes. Constituye un instrumento fundamental para verificar la consistencia de los registros y la correcta aplicación del método de partida doble.

Sin embargo, su utilidad excede ampliamente esa función de comprobación. Es uno de los productos de información más completos que puede generar un SIGEFe, porque permite analizar simultáneamente los saldos y los movimientos acumulados del período que explican su evolución. De este modo, proporciona una visión financiera, patrimonial y económica más detallada que la ofrecida por los estados que muestran únicamente situaciones de apertura y cierre.

En un SIGEFe integrado, este balance refleja el impacto contable de las transacciones registradas por los distintos subsistemas de gestión — recaudación, contrataciones, recursos humanos, bienes, tesorería, crédito público, y otros—. Se convierte así en una expresión sintética del funcionamiento del sistema y en un instrumento esencial para asegurar la integridad, consistencia y trazabilidad de la información.

Desde la perspectiva de las estadísticas fiscales y económicas, reviste especial importancia porque permite reconstruir las transacciones que originaron las variaciones registradas en los activos, pasivos y patrimonio y, cuando se elabora antes del cierre contable, también los movimientos correspondientes a ingresos, gastos, ganancias y pérdidas. Entre otros aspectos, posibilita identificar inversiones en activos fijos, depreciaciones, variaciones de inventarios,

movimientos de cuentas por cobrar y por pagar, nuevo endeudamiento y amortización de la deuda.

Esta capacidad de relacionar los saldos con los flujos que los originan lo convierte, además, en una fuente relevante para la elaboración y validación de la Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento y de otros reportes fiscales. Por ello, no debe considerarse solamente un reporte auxiliar de la contabilidad, sino como un producto estratégico del SIGEFe para el control, el análisis y la producción de información fiscal y económica confiable.[60]

5.6.6. Estados Financieros-Contables Consolidados

Los **estados financieros-contables consolidados** presentan la situación financiera, el rendimiento financiero, los flujos de efectivo y las demás variaciones patrimoniales de una entidad controladora y de las entidades que controla como si integraran una sola entidad económica. Se elaboran mediante la homogeneización y combinación de la información individual y la eliminación de los saldos, transacciones y resultados internos. No sustituyen los estados financieros individuales ni modifican las responsabilidades jurídicas, presupuestarias o administrativas de las entidades que integran el conjunto.[61]

5.6.7. Cuenta Anual

La cuenta anual, por lo general, es el instrumento mediante el cual el Poder Ejecutivo rinde cuenta al Poder Legislativo, al cierre de cada ejercicio, de la administración y situación presupuestaria, contable y fiscal del ámbito institucional que corresponda de acuerdo con la normativa vigente. Se sustenta en los registros del ejercicio y comprende los estados, reportes, notas y explicaciones necesarios para verificar el cumplimiento del presupuesto, conocer la situación de los recursos, obligaciones, activos, pasivos y patrimonio públicos. No es un estado contable aislado ni un simple informe de ejecución presupuestaria: reúne los estados y reportes necesarios para que el Legislativo pueda examinar cómo se administraron los recursos públicos durante el ejercicio.

Su alcance – gubernamental, del sector público o del sector público no financiero – y contenido depende de las bases constitucionales y/o legales de cada administración.

En la región no existe una denominación única para identificarla ni tampoco unicidad sobre su contenido, a título de ejemplo se citan los casos de Argentina: Cuenta de Inversión; México: Cuenta Pública; Perú: Cuenta General de la República; y, en otros, Liquidación del Presupuesto……, Balance General……, etc. etc.

---

[60] *Este tipo de estados financieros constituyen un elemento insustituible en los procesos de agregación y consolidación de información financiera.*

[61] *Su concepto, perímetro, metodología y requisitos de información se desarrollan en el punto 3.7.4, "La consolidación contable".*

Habitualmente y conforme con el régimen vigente, es auditada por el órgano de control externo antes de su tratamiento legislativo.

5.6.8. Conclusión

Los estados financieros-contables constituyen un instrumento esencial para la rendición de cuentas, la transparencia y el conocimiento de la situación patrimonial y económica de las entidades públicas.

En la práctica, su utilización como herramienta principal para la formulación de políticas fiscales y la toma de decisiones económicas suele ser limitada. Las autoridades responsables de la conducción fiscal y financiera, así como los organismos internacionales y los analistas económicos, tienden a basar sus evaluaciones principalmente en información presupuestaria y en las estadísticas fiscales. [62]

Ello no disminuye la importancia de los estados contables, que continúan siendo el principal mecanismo de exposición formal de la situación patrimonial de las entidades públicas y una pieza fundamental del sistema de rendición de cuentas gubernamentales.

5.7 ESTADOS Y REPORTES FISCALES

En este apartado se identifican los principales estados y reportes fiscales que, como mínimo, debe estar en condiciones de generar el SIGEFe. En algunos casos, se incluye también una breve descripción de su contenido y finalidad, siempre de manera esquemática.

Estos productos de información no se limitan a exponer los resultados de períodos concluidos. A partir de la información registrada y de los supuestos que correspondan, deben servir también para la formulación, programación, seguimiento y evaluación de la política fiscal.

Los productos de información considerados comprenden las siguientes categorías:

- Estadísticas de las finanzas públicas —FMI—;
- Cuenta de Ahorro, Inversión y Financiamiento;
- Reportes sobre la deuda pública;
- Reportes sobre la clasificación funcional de los gastos.

Los productos que se presentan a continuación deben generarse, en principio, para la Entidad Contable Central Nacional. Cuando el ámbito de información comprenda el Gobierno General, el Sector Público No Financiero u otros agregados institucionales, su elaboración corresponderá a los procesos de integración y consolidación realizados por el SIGEFc.

[62] *Nunca en mi larga trayectoria en el Sector Público he observado a un ministro de Hacienda, Economía o Planificación, solicitar los estados financieros-contables para analizar el estado de situación patrimonial o tomar decisiones sobre el tema. Ello, debe obligar a alguna reflexión sobre la materia.*

5.7.1. Estadísticas de las finanzas públicas – FMI

Las Estadísticas de Finanzas Públicas (EFP) constituyen uno de los principales productos que debe generar la entidad contable central nacional. Su finalidad es proporcionar información que permita identificar, medir, monitorear y evaluar el impacto de las políticas públicas y de las actividades gubernamentales sobre la economía.

Los estados fiscales definidos por el Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas 2014 (MEFP 2014) se encuentran, en general, armonizados con el Sistema de Cuentas Nacionales 2008 (SCN 2008), lo que asegura la consistencia conceptual entre las estadísticas fiscales y los restantes sistemas de información macroeconómica. Estos estados se elaboran principalmente sobre base devengado y se complementan con información sobre los flujos de efectivo, permitiendo una evaluación integral de la situación y evolución de las finanzas públicas.

Según el MEFP 2014 (4.5), las estadísticas fiscales deben generar información que:

- Sea lo suficientemente detallada y esté eficazmente organizada para permitir una evaluación de las decisiones relativas a la gestión y las políticas.
- Se encuentre estrechamente vinculada con otros marcos estadísticos macroeconómicos.
- Permita evaluar la solidez financiera del sector gobierno general y del sector público.
- Permita evaluar la sostenibilidad a largo plazo.
- Permita evaluar las restricciones de liquidez y las necesidades de financiamiento.

Para cumplir estos objetivos, el MEFP 2014 organiza su marco analítico en torno a cuatro estados principales y dos estados complementarios, cuyos modelos de presentación se encuentran incluidos en el propio Manual:

- Estado de operaciones.
- Estado de fuentes y usos de efectivo.
- Estado de otros flujos económicos.
- Balance.
- Estado del total de las variaciones del patrimonio neto.
- Estado resumido de pasivos contingentes explícitos y obligaciones implícitas netas por prestaciones de seguridad social futuras.

Para la elaboración de estos productos, el SIGEF deberá tomar como referencia los modelos de presentación y las clasificaciones establecidos en el propio MEFP 2014. Desde una perspectiva sistémica, dichos estados permiten describir de manera integrada las transacciones, los otros flujos económicos, las posiciones de activos y pasivos y las variaciones del patrimonio neto, proporcionando una visión integral de la situación y evolución fiscal y financiera de la entidad informante.

A continuación, se presenta una síntesis del contenido, relaciones y finalidad analítica, de cada uno de los estados en cuestión, tomando los modelos gráficos del propio Manual.

Estado de operaciones

El Estado de Operaciones **constituye el principal estado analítico de las estadísticas fiscales**. Su propósito es presentar las transacciones realizadas durante un período determinado y medir sus efectos sobre la situación económica y financiera del gobierno.[63]

Según el MEFP 2014:

"Es un resumen de las transacciones de una entidad un sector en un período de declaración de datos determinado. Básicamente, las transacciones representan variaciones en las posiciones de saldos que se originan en interacciones convenidas de mutuo acuerdo entre unidades institucionales."

Desde una perspectiva sistémica, este estado describe los flujos transaccionales que modifican la situación fiscal del gobierno y explica la formación de los principales resultados económicos y financieros del período.

Estado de fuentes y usos de efectivo

Este estado muestra las entradas y salidas de efectivo producidas durante el período y permite evaluar la liquidez y las necesidades inmediatas de financiamiento del gobierno.

Según el MEFP 2014:

"Registra entradas y salidas de efectivo empleando una clasificación similar a aquella del Estado de Operaciones, pero su foco de atención es la variación neta en los flujos de efectivo como resultado de transacciones durante el período de declaración de datos."

Desde el punto de vista sistémico, complementa la información devengada del Estado de Operaciones incorporando datos sobre los movimientos y situación del efectivo.

[63] *En la práctica, con frecuencia hemos observado que este estado se confecciona relacionando ingresos percibidos contra gastos devengados.*

Cuadro 4.1 Estado de operaciones	
Transacciones que afectan el patrimonio neto:	
1	**Ingreso**
11	Impuestos
12	Contribuciones sociales [EFP]
13	Donaciones
14	Otros ingresos
2	**Gasto**
21	Remuneración a los empleados [EFP]
22	Uso de bienes y servicios
23	Consumo de capital fijo [EFP]
24	Intereses [EFP]
25	Subsidios
26	Donaciones
27	Prestaciones sociales [EFP]
28	Otros gastos
NOB/GOB	***Resultado operativo neto/bruto*** (1–2)[1]
Transacciones en activos no financieros	
31	Inversión neta/bruta en activos no financieros[2]
311	Activos fijos
312	Existencias
313	Objetos de valor
314	Activos no producidos
2M	***Erogación*** (2+31)
NLB	***Préstamo neto (+) / endeudamiento neto (–) [EFP]*** (1–2–31 = 1–2M = 32–33)
Transacciones en activos financieros y pasivos (financiamiento):	
32	Adquisición neta de activos financieros
321	Internos[3]
322	Externos[3]
33	Incurrimiento neto en pasivos
331	Internos[3]
332	Externos[3]

Cuadro 4.2 Estado de fuentes y usos de efectivo	
Flujos de efectivo por actividades operativas:	
C1	**Flujos de efectivo por ingresos**
C11	Impuestos
C12	Contribuciones sociales
C13	Donaciones
C14	Otras entradas
C2	**Flujos de efectivo por gastos**
C21	Remuneración a los empleados
C22	Compras de bienes y servicios
C24	Intereses
C25	Subsidios
C26	Donaciones
C27	Prestaciones sociales
C28	Otros pagos
CIO	***Entrada neta de efectivo por actividades operativas*** (C1–C2)
Flujos de efectivo por transacciones en activos no financieros:	
C31	Salida neta de efectivo por inversiones en activos no financieros[1]
C311	Activos fijos
C312	Existencias[2]
C313	Objetos
C314	Activos no producidos
C2M	**Flujos de efectivo por erogaciones** (C2+C31)
CSD	***Superávit de efectivo (+) / déficit de efectivo (–)*** (C1–C2–C31 = C1–C2M = C32–C33)
Flujos de efectivo de transacciones en activos financieros y pasivos (financiamiento):	
C32x	Adquisición neta de activos financieros distintos de efectivo
C321x	Internos[3]
C322x	Externos[3]
C33	Incurrimiento neto de pasivos
C331	Internos[3]
C332	Externos[3]
NFB	***Entrada neta de efectivo por actividades de financiamiento*** (C33–C32x)
NCB	***Variación neta en las tenencias de efectivo*** (CSD+NFB = C3202 = C3212+C3222)

Estado de otros flujos económicos

Según el MEFP 2014 (4.10) “Tabula las variaciones en las posiciones de saldos de activos, pasivos y patrimonio neto que no tienen su origen en transacciones.”

Incluye, entre otros conceptos, las ganancias o pérdidas por tenencia, las variaciones derivadas de cambios de precios o tipos de cambio y otros cambios en el volumen de activos y pasivos.

Desde una perspectiva sistémica, permite explicar aquellas modificaciones patrimoniales que no son consecuencia directa de la gestión operativa del gobierno.

Balance

El Balance presenta las posiciones de activos, pasivos y patrimonio neto en una fecha determinada.

Según el MEFP 2014 (4.39): "Un balance es un estado de los valores de las posiciones de saldos de los activos que posee y de los pasivos que adeuda una unidad institucional, o un grupo de unidades, elaborado respecto de un momento determinado."

Desde una visión sistémica, constituye la representación estructural del patrimonio público y permite evaluar la situación financiera del gobierno al inicio y al cierre del período.

Cuadro 4.3 Estado de otros flujos económicos

9	**Variación en el patrimonio neto debido a otros flujos económicos (4+5)[1]**
4	**Variación en el patrimonio neto debido a ganancias y pérdidas por tenencia**
41	Activos no financieros
411	Activos fijos
412	Existencias
413	Objetos de valor
414	Activos no producidos
42	Activos financieros[2]
43	Pasivos[2]
5	**Variación en el patrimonio neto debido a otras variaciones en el volumen de activos y pasivos**
51	Activos no financieros
511	Activos fijos
512	Existencias
513	Objetos de valor
514	Activos no producidos
52	Activos financieros[2]
53	Pasivos[2]

Cuadro 4.4 Balance

		Balance de apertura	Balance de cierre
6	**Patrimonio neto (61+62–63)**		
61	**Activos no financieros**		
611	Activos fijos		
612	Existencias		
613	Objetos de valor		
614	Activos no producidos		
62	**Activos financieros**		
621	Internos[1]		
622	Externos[1]		
63	**Pasivos**		
631	Internos[1]		
632	Externos[1]		
Partidas informativas[2]			
	...		

[1]Clasificados por instrumento y/o sector de la contraparte (véanse los cuadros 7.9 y 7.11).

[2]Véase el capítulo 7 para un listado de las partidas informativas estándar que han de incluirse en el balance.

Estado de variaciones del patrimonio neto

Este estado explica las causas que originan los cambios en el patrimonio neto entre dos fechas determinadas.

Su función principal consiste en integrar la información proveniente del Estado de operaciones, del Estado de otros flujos económicos y del Balance, permitiendo comprender el origen de las variaciones patrimoniales observadas durante el período.

Desde una perspectiva sistémica, actúa como mecanismo de articulación entre los flujos económicos y las posiciones patrimoniales.

Estado resumido de pasivos contingentes explícitos y obligaciones implícitas por prestaciones futuras de seguridad social

Este estado presenta información complementaria sobre compromisos potenciales y obligaciones futuras que pueden afectar la sostenibilidad fiscal del gobierno.

Según el MEFP 2014 (Párrafo 7.251):

"Los pasivos contingentes son obligaciones que no surgen a menos que un evento o eventos específicos y discretos ocurran en el futuro."

Desde una perspectiva sistémica, este estado amplía el análisis de la posición financiera gubernamental incorporando riesgos y compromisos que no aparecen plenamente reflejados en el balance tradicional.

Cuadro 4.5 Estado del total de las variaciones del patrimonio neto

Transacciones que afectan el patrimonio neto:	
1	Ingreso
2	Gasto
NOB	***Resultado operativo neto*** (1–2)[1]
Variación en el patrimonio neto debido a otros flujos económicos:[2]	
91	Activos no financieros
41	Ganancias por tenencia
51	Otras variaciones en el volumen de activos no financieros
92	Activos financieros
42	Ganancias por tenencia
52	Otras variaciones en el volumen de activos financieros
93	Pasivos
43	Ganancias por tenencia
53	Otras variaciones en el volumen de pasivos
9	***Otros flujos económicos totales*** (91+92–93)
CNW	**Variación total en el patrimonio neto** (NOB+9)

[1]El resultado operativo neto equivale a ingreso menos gasto.
[2]Clasificados por categorías de activos y pasivos según corresponda.

Cuadro 4.6 Estado resumido de pasivos contingentes explícitos y obligaciones implícitas netas por prestaciones de seguridad social futuras

6M6	**Pasivos contingentes explícitos totales**
6M61	Deuda con garantía pública[1]
6M62	Otras garantías por una sola vez[2]
6M63	Pasivos contingentes explícitos no clasificados en otra partida
	Demandas judiciales
	Indemnizaciones
	Capital accionario suscrito y no aportado
	...
6M7	**Obligaciones implícitas netas por prestaciones de seguridad social futuras**
	Valor presente de obligaciones implícitas por prestaciones de seguridad social futuras
	Menos: Valor presente de contribuciones futuras a sistemas de seguridad social

[1]Se recomienda que los detalles de la deuda con garantía pública (es decir, préstamos y otras garantías de instrumentos de deuda) se presenten por vencimiento y tipo de instrumento, a valores nominales.
[2]Por ejemplo, las garantías de créditos y otros pasivos contingentes similares (tales como líneas de crédito y compromisos de préstamo), garantías de "disponibilidad de crédito" contingente y facilidades de crédito contingente.

Consideraciones finales

Los estados fiscales anteriormente descritos responden a una lógica sistémica que los vincula:

- El Estado de operaciones explica los flujos transaccionales.
- El Estado de otros flujos económicos explica los cambios no transaccionales.
- El Balance muestra las posiciones de activos, pasivos y patrimonio neto.

- El Estado del total de las variaciones del patrimonio neto articula los flujos económicos con las posiciones patrimoniales.
- El Estado de fuentes y usos de efectivo incorpora la dimensión de liquidez.
- El Estado resumido de pasivos contingentes explícitos y obligaciones implícitas netas por prestaciones de seguridad social futuras amplía el análisis hacia los riesgos y compromisos que pueden afectar las finanzas públicas.

La articulación de estos estados permite comprender las Estadísticas de Finanzas Públicas como un sistema integrado, en el cual las transacciones y los otros flujos económicos explican las variaciones producidas entre las posiciones patrimoniales de apertura y cierre, mientras que los movimientos de efectivo y los pasivos contingentes incorporan las dimensiones de liquidez y riesgo fiscal.

Finalmente, debe señalarse que el Apéndice 8 del MEFP 2014 presenta una clasificación integral de las cuentas de las Estadísticas de Finanzas Públicas, que permite identificar y clasificar las transacciones, los otros flujos económicos, los activos, los pasivos y los agregados analíticos utilizados para evaluar la situación y evolución de las finanzas públicas.

En el marco del SIGEFe, las Estadísticas de Finanzas Públicas no deben concebirse como un producto aislado, sino como el marco general e integral que organiza el conjunto de las estadísticas fiscales. Su estructura proporciona una base apta para el análisis y diseño de la política fiscal, el seguimiento de la gestión gubernamental, la evaluación de sus resultados y el cierre anual de las operaciones.

A partir de esta base común pueden generarse reportes parciales, periódicos o temáticos sobre sectores, períodos, operaciones o asuntos específicos que requieran las autoridades. Estos reportes no sustituyen ni fragmentan el marco general de las EFP, sino que constituyen aperturas o derivaciones de este, preservando la coherencia, trazabilidad y comparabilidad de la información.

5.7.2. Cuenta Ahorro-inversión Financiamiento

Definición

La Cuenta de Ahorro-Inversión-Financiamiento (CAIF) es un estado de síntesis económico-financiero, elaborado para un período determinado y expresado en términos de flujos. Presenta, en forma sistemática y secuencial, las operaciones corrientes, de capital y financieras correspondientes a los ingresos, gastos y fuentes y aplicaciones financieras de una entidad, del conjunto de entidades del Gobierno General o del Sector Público No Financiero.

Las transacciones se ordenan según su naturaleza económica, de modo de identificar los distintos resultados de la gestión fiscal y determinar las necesidades o capacidades de financiamiento del ámbito institucional considerado.

Propósitos

La CAIF tiene por propósito facilitar el conocimiento y análisis oportuno del comportamiento de los principales componentes de la gestión fiscal. En particular, permite:

- identificar los componentes principales de los ingresos, gastos y financiamiento;
- determinar los distintos niveles de resultado fiscal;
- evidenciar las necesidades o capacidades de financiamiento; y
- analizar la contribución o el impacto de la gestión pública sobre los grandes agregados macroeconómicos y los objetivos de política fiscal.

Características

La CAIF presenta, entre otras, las siguientes características principales:

- Se estructura en cuentas agregadas, conforme a la naturaleza económica de las transacciones.
- Vincula la clasificación económica de los ingresos con la de los gastos y distingue claramente las operaciones corrientes, de capital y financieras.
- Generalmente relaciona los ingresos percibidos con los gastos devengados y con las operaciones de financiamiento.
- Comprende las operaciones que producen movimientos de efectivo o que generan obligaciones o derechos con incidencia futura sobre la tesorería pública. Por ello, no incluye depreciaciones, previsiones, provisiones, variaciones de existencias ni otras operaciones estrictamente no monetarias, tales como las realizadas mediante trueque o en especie.
- Dentro de los gastos distingue los intereses de la deuda pública del resto de los gastos, facilitando así la determinación del resultado primario.
- Es un estado de relativamente rápida elaboración y, en principio, puede confeccionarse sin disponer de la totalidad de la información contable patrimonial.
- En el caso de los entes gubernamentales, su preparación suele basarse principalmente en la información suministrada por:
    - la ejecución presupuestaria de gastos, para los gastos devengados;
    - la tesorería, para los ingresos percibidos y los pagos efectuados; y
    - la administración de la deuda pública, para los desembolsos, préstamos y amortizaciones.
- De acuerdo con la base utilizada, permite determinar rápida y sucesivamente distintos resultados fiscales, entre ellos:
    - Resultado Corriente; (Ahorro/Desahorro)
    - Resultado Primario; (Superávit/Déficit primario) (Considera gastos sin intereses)
    - Resultado Financiero; (Superávit / Déficit)
    - Necesidad o capacidad de Financiamiento.

Tipos y Modalidades de Presentación de la CAIF

Las modalidades de estructuración y presentación de la CAIF pueden clasificarse principalmente de acuerdo con lo siguiente:

- según el tipo de agregado institucional al que corresponde; y

- según la base contable utilizada para su elaboración.

a) Según el tipo de agregado institucional:

De acuerdo con el tipo de institución o agregado institucional considerado, pueden distinguirse básicamente tres tipos de CAIF:

- CAIF del Gobierno General

Corresponde a las instituciones que integran el Gobierno General y a la elaboración de sus respectivos estados agregados y consolidados.

- CAIF de Empresas Públicas No Financieras

Corresponde a las instituciones públicas de carácter empresarial o sociedades no financieras y a la preparación de sus respectivos agregados y consolidados.

En este caso se incorpora adicionalmente el concepto de "Resultado de Operación", obtenido de relacionar los ingresos y gastos propios de la actividad operativa empresarial.

- CAIF Consolidada del Sector Público No Financiero

Integra y consolida las cuentas correspondientes al Gobierno General y a las empresas públicas (sociedades) no financieras, conformando la Cuenta de Ahorro–Inversión–Financiamiento del Sector Público No Financiero.

b) Según la base contable utilizada:

La CAIF habitualmente se la elabora sobre las siguientes bases contables:

- Base Devengado

Cuando la CAIF se prepara sobre "Base Devengado", las cuentas reflejan los ingresos *y* gastos devengados durante el período y, en el caso de las cuentas financieras, las variaciones producidas en igual lapso entre los saldos iniciales y finales de los distintos pasivos y activos financieros. Es la base que tiene menor uso en la presentación tradicional de la CAIF.

- Base Flujo de Efectivo o Base Caja

Cuando la CAIF se prepara sobre "base de flujo de efectivo" o "base caja", sus cuentas reflejan los ingresos y gastos que dieron lugar a movimientos de efectivo en las instituciones o en el conjunto institucional comprendido. Su finalidad principal es analizar la liquidez del ámbito considerado y su capacidad de pago. El efectivo comprende los billetes y monedas, los depósitos a la vista en bancos u otras instituciones financieras y los equivalentes de efectivo, es decir, inversiones de muy alta liquidez que pueden convertirse fácilmente en efectivo disponible.

- Base Mixta

Cuando la CAIF se prepara sobre "Base Mixta", combina:

  - ingresos percibidos (base caja); y
  - gastos devengados (base devengado).

Esta modalidad constituye, la más apropiada para el análisis y la toma de rápidas decisiones en materia de política fiscal en las instituciones que integran el Gobierno General. Ello se debe a que permite relacionar los recursos efectivamente ingresados - criterio más conservador- con las obligaciones de gastos a pagar asumidas durante el período, proporcionando una visión particularmente útil sobre la sostenibilidad financiera y la capacidad efectiva de atender oportunamente sus obligaciones de pago. Por su utilidad práctica, es la base más utilizada en el análisis tradicional de la ejecución de la política fiscal.

5.7.3. Reportes Sobre la Deuda Pública

A los efectos de este capítulo, la deuda pública comprende las obligaciones documentadas originadas en operaciones de crédito público, tales como la emisión de títulos, la contratación de préstamos y otras operaciones formalmente autorizadas. No comprende las cuentas comerciales por pagar ni las demás obligaciones corrientes derivadas de la ejecución presupuestaria, que corresponden a los sistemas de presupuesto, contabilidad y tesorería.

El MEFP ubica la deuda dentro de un marco integrado de activos, pasivos, transacciones y otros flujos económicos. Para los fines del sistema de crédito público, esta referencia permite relacionar la deuda documentada con sus efectos presupuestarios, contables y fiscales, sin confundirla con las cuentas comerciales por pagar u otras obligaciones corrientes. La evolución de la deuda debe explicarse mediante los desembolsos, las amortizaciones, los intereses devengados y, cuando corresponda, capitalizados, así como por los demás movimientos y variaciones producidos durante el período.

Debe tenerse presente que el concepto de deuda utilizado por el MEFP tiene un alcance estadístico más amplio que el adoptado para la gestión del crédito público, pues incluye también las otras cuentas por pagar. Su incorporación en los estados y reportes estadísticos permite presentar el conjunto de los pasivos comprendidos en ese marco, pero no convierte tales obligaciones corrientes en deuda pública sujeta a la administración del sistema de crédito público.

Las cuentas y registros auxiliares de la deuda pública del SIGEF, deben permitir generar, a partir de un registro único e integrado, los estados reportes financieros requeridos por el MEFP 2014 y por las “Estadísticas de la deuda del sector público: Guía para compiladores y usuarios” (FMI, 2013). En conjunto, estos estados y reportes deben proporcionar una visión integral de la situación, evolución y estructura de la deuda pública, lo que facilita la formulación de la política de endeudamiento, la gestión del financiamiento y la sostenibilidad de la deuda pública.

El MEFP, utiliza las siguientes clasificaciones de la deuda:

- Clasificación por tipo de instrumento. Esta es la clasificación central del sistema (alineada con el Sistema de Cuentas Nacionales).
- Clasificación por residencia del acreedor.
- Clasificación por moneda.
- Clasificación por plazo de vencimiento.
- Clasificación por sector institucional del acreedor.

- Clasificación por tipo de tasa de interés: fija, variable, indexada u otra que corresponda.

El registro y exposición de la deuda en el MEFP es coherente con el SCN y en tal contexto la deuda aparece en tres planos simultáneos:[64]

a) Balance (stock): Registro del nivel de deuda al inicio y al final del período, clasificada por instrumentos: (Títulos, Préstamos, Cuentas por Pagar).

b) Transacciones (flujos): Operaciones durante el período que generan o extinguen deuda.

c) Otros flujos económicos: variaciones de deuda que no pasan por transacciones del período (variación del tipo de cambio, quitas, revalorizaciones).

Los intereses devengados, capitalizados o pagados forman parte de las transacciones y deben registrarse y exponerse de acuerdo con las reglas aplicables; no constituyen un plano independiente de información.

Las estadísticas de la deuda del Gobierno General

Por su parte, la mencionada "guía" profundiza los aspectos específicos del endeudamiento público y presenta los modelos recomendados para la compilación, el análisis y la divulgación de la información. En particular, su capítulo 5 desarrolla los cuadros y las correspondientes estructuras de clasificación para la exposición integral de las estadísticas de la deuda del sector público. A los efectos de este ensayo, se consideran específicamente los referidos al Gobierno General. La presentación comprende dos cuadros de resumen, cinco cuadros detallados y seis cuadros informativos que, en conjunto, proporcionan un panorama completo de las estadísticas de la deuda pública que se recomienda a los países divulgar. [65]

Cuadros de resumen

- Deuda bruta a valor nominal y de mercado.
- Deuda bruta y deuda neta a valor nominal y de mercado.

Cuadros detallados

- Deuda bruta por plazo de vencimiento y tipo de instrumento de deuda.
- Deuda bruta por moneda de denominación y plazo de vencimiento.
- Deuda bruta por tipo de tasa de interés y moneda de denominación.
- Deuda bruta por residencia del acreedor, desagregada, a su vez, por:
    - tipo de instrumento de deuda;
    - sector institucional del acreedor;
    - moneda de denominación.
- Calendarios de pago del servicio de la deuda bruta pendiente de reembolso.

[64] *MEFP: Activos Financieros (62) y pasivos (63). Puntos 7.118 a 7.227 (Cuadros 9.1. y 9.2)*

[65] *La Guía trata sobre el conjunto Sector Público; en este apartado se consideran los cuadros correspondientes al Gobierno General. Sobre las cuentas componentes de estos reportes, véase lo desarrollado en el punto 2.2.3.2. de este ensayo.*

Cuadros informativos

- Deuda con garantía pública por vencimiento y tipo de instrumento de deuda, a valor nominal.
- Atrasos por tipo de atraso y de instrumento de deuda.
- Conciliación entre el valor de mercado y el valor nominal de los títulos de deuda, por residencia y sector institucional del acreedor.
- Posición en derivados financieros a valor de mercado y valor teórico.
- Total, de pasivos contingentes explícitos y obligaciones implícitas netas por prestaciones futuras de seguridad social.
- Tasas de interés promedio por vencimiento original y tipo de instrumento de deuda.

Otras características relevantes —como la moneda de denominación, el plazo, la residencia y el sector institucional del acreedor o el tipo de tasa de interés— no constituyen cuentas contables independientes, sino dimensiones analíticas complementarias que deben ser contempladas en el diseño del modelo de datos del sistema.

En todos los cuadros deberá precisarse la cobertura institucional de la información y aplicarse, cuando corresponda, las reglas de consolidación entre las entidades comprendidas.

Otra información que debe estar integrada al sistema

Además de los estados y cuadros estadísticos, el SIGEFe debe integrar la información necesaria para la gestión y generación de reportes de las operaciones de crédito público, tales como:

- Formulación, seguimiento y evaluación de la ejecución del Plan Anual de Financiamiento.
- Información sobre el mercado de capitales y recepción de ofertas.
- Emisión y colocación de títulos valores de deuda.
- Negociación y contratación de préstamos.
- Otorgamiento y seguimiento de avales y garantías.[66]
- Administración de pasivos, productos derivados y operaciones de cobertura y manejo de riesgos.
- Programación y atención del servicio de la deuda pública.
- Administración de pasivos contingentes.
- Registro de las operaciones de crédito público y producción de información sobre la deuda pública.
- Refinanciaciones, reestructuraciones, canjes y conversiones de deuda.
- Registro y seguimiento de préstamos subsidiarios, cuando existan.
- Cumplimiento de las autorizaciones legales, límites de endeudamiento y condiciones financieras aprobadas.
- Conciliación periódica entre los registros de crédito público y contabilidad.
- Perfil de vencimientos de capital e intereses, por moneda, acreedor, tasa e instrumento.

Un reporte adicional a los anteriores, pero de índole fundamental para la dirección y gestión de la deuda es el que muestra la "**Conciliación de la deuda pública entre el inicio y el cierre**

[66] Deben informarse separadamente de la deuda pública directa, pues sólo se transforman en obligación exigible cuando se verifican las condiciones previstas en el respectivo instrumento.

del período”, identificando el saldo inicial, los desembolsos, las amortizaciones, los intereses capitalizados, las variaciones por tipo de cambio, las revalorizaciones, los canjes, las refinanciaciones y los demás movimientos que expliquen el saldo final.

Sistemas especializados de registro

Deben mencionarse la existencia de sistemas especializados de registro y administración de la deuda pública de reconocida relevancia y amplia capacidad funcional, como el Sistema de Gestión y Análisis de la Deuda (SIGADE/UNCTAD). La integración con el SIGEFe es posible, pero no automática: requiere interfaces, correspondencias conceptuales, procedimientos y adecuaciones específicas de acuerdo con la arquitectura institucional y tecnológica de cada país. En la experiencia del autor, este proceso suele ser complejo y no siempre alcanza una integración plena, por lo que, si se quiere optar por su integración, sus requerimientos de interoperabilidad deben ser previstos desde el inicio.

Consideraciones finales

El MEFP integra la información sobre la deuda en el marco general de activos, pasivos, transacciones y otros flujos económicos; la Guía, por su parte, desarrolla las clasificaciones y cuadros necesarios para compilar, analizar y divulgar las estadísticas de la deuda pública. Ambos instrumentos tienen finalidades diferentes, pero complementarias. En conjunto contribuyen a mejorar la calidad, comparabilidad y utilidad de la información.

En la etapa de diseño del sistema no resulta conveniente establecer estructuras de registro separadas para cada marco de información. Debe definirse un modelo de datos único, sustentado en un catálogo común de cuentas y dimensiones analíticas, que permita generar los estados y reportes requeridos para la gestión de la deuda pública y para las estadísticas fiscales, sin duplicar registros ni confundir ámbitos de responsabilidad.

5.7.4. Reportes sobre la clasificación funcional de los gastos[67]

Los reportes basados en la clasificación funcional de los gastos tienen por finalidad presentar la asignación y utilización de los recursos públicos según las funciones, finalidades y áreas de acción del Estado. Estos reportes permiten identificar el destino de los recursos públicos y conocer el esfuerzo financiero realizado en sectores tales como educación, salud, protección social, seguridad, defensa, servicios económicos, protección ambiental y servicios públicos generales, entre otros.

Esta clasificación, conformada por categorías funcionales (cuentas) y sus correspondientes códigos, …constituye uno de los principales instrumentos para evaluar las prioridades gubernamentales, analizar la orientación de las políticas públicas y efectuar comparaciones

[67] *Solo se toma la clasificación recomendada por la ONU y el FMI. No nos referimos a la recomendada por las NICSP por considerarlas sin base legal, poco objetivas y sin utilidad práctica.*

entre distintos períodos, jurisdicciones o países. Sobre las cuentas componente de esta clasificación, ya se desarrolló el tema en el punto 2.2.3.3. de este ensayo.

Los reportes funcionales generados por el SIGEFe pueden elaborarse tanto para las asignaciones presupuestarias como para la ejecución de los gastos, permitiendo comparar las prioridades previstas con las efectivamente ejecutadas. Asimismo, pueden emitirse a diferentes niveles de agregación y detalle, facilitando el análisis de sectores específicos de intervención pública.

El sistema debe permitir elaborar reportes con clasificaciones cruzadas con la económica, la institucional, la regional y la propia por objeto del gasto, entre otras. Estas clasificaciones aportan antecedentes muy valiosos para el análisis presupuestario, se trate de la formulación, aprobación, ejecución o evaluación de este instrumento.

En su origen esta clasificación era conocida como la “clasificación de los ciudadanos” por la facilidad de su comprensión y la importancia de su lectura política.

5.8. OTROS REPORTES RELEVANTES A GENERAR POR EL SIGEFe

5.8.1. Aspectos introductorios

En los apartados anteriores de este capítulo se han considerado los principales estados y reportes presupuestarios, contables y fiscales que, entre otros, debe producir el sistema. **Los productos de información que se presentan a continuación complementan aquel desarrollo**. No constituyen un inventario exhaustivo, sino una selección de reportes e informaciones que, por su utilidad para la conducción, la gestión administrativa y financiera, el control y la rendición de cuentas, resulta conveniente considerar durante el diseño de un SIGEFe.

La identificación de los productos de información requeridos constituye una tarea esencial del diseño conceptual y funcional del sistema. Debe realizarse antes de adoptar decisiones tecnológicas, **mediante un relevamiento sistemático de las necesidades de información de los organismos ejecutores, los órganos centrales y especializados y los demás usuarios, dentro del marco jurídico e institucional aplicable**. A partir de ese relevamiento podrán definirse los datos a captar, sus fuentes, los responsables de su registro, las reglas de integración y procesamiento y las modalidades de acceso a la información.

Los productos que se mencionan tienen carácter ilustrativo y deberán adecuarse a las disposiciones normativas, la organización institucional y las necesidades propias de cada país. La incorporación de un producto de información en este capítulo no supone que el SIGEFe deba asumir directamente su elaboración. La responsabilidad por su producción corresponde, en cada caso, a la institución competente; el **ecosistema** debe permitir recibir, relacionar, integrar y utilizar esa información. Cuando sea posible, tampoco será necesario duplicarla físicamente, pues podrá permanecer en el sistema de origen y ponerse a disposición mediante mecanismos de **interoperabilidad.**

A efectos de ordenar la exposición, los apartados siguientes distinguen cuatro ámbitos principales de productos a generar:

A. Reportes a generar para la conducción estratégica del Estado.
B. Reportes a generar para los órganos centrales y especializados.
C. Reportes a generar para la gestión institucional administrativo-financiera.
D. Reportes a generar para las cuentas económicas.

5.8.2. Reportes a generar para la conducción estratégica del Estado

El SIGEFe se articula con los sistemas y subsistemas de programación macroeconómica y fiscal, planificación y seguimiento de políticas públicas, con los que conforma un conjunto integrado de sistemas de información para la conducción estratégica del Estado.

En esa articulación, los organismos responsables de dichos sistemas cumplen una doble función. Son demandantes de información financiera para el ejercicio de sus competencias y, a la vez, aportan las definiciones, clasificaciones y referencias correspondientes a los planes, programas, objetivos, metas e intervenciones que permiten identificar el destino de los recursos públicos.

En tal contexto, el SIGEFe deberá generar reportes que permitan identificar, cuantificar y efectuar el seguimiento financiero de los recursos públicos previstos, asignados y utilizados, relacionándolos, cuando corresponda, con los planes, programas, objetivos, metas e intervenciones a los que se destinan. Esta vinculación tiene por objeto mostrar la dimensión financiera de la acción estatal y no implica atribuir al SIGEFe la medición o evaluación de sus productos, resultados o impactos.

Entre los principales productos de información se incluyen los siguientes:

a) Información financiera sobre la programación macroeconómica y fiscal[68]

El SIGEFe deberá generar los reportes requeridos para la formulación, el análisis y el seguimiento de la programación macroeconómica y fiscal y de sus principales instrumentos. Tales reportes deberán comprender, entre otros y según corresponda, información sobre:

- La programación macroeconómica y fiscal de largo y mediano plazo.
- La programación presupuestaria plurianual y el marco de gasto de mediano plazo.
- La definición y el seguimiento de la política fiscal anual y de los techos presupuestarios.
- La programación del financiamiento y del servicio de la deuda pública.
- La evolución de los ingresos, gastos, resultado fiscal y endeudamiento.
- Los riesgos fiscales y la elaboración de escenarios alternativos, incluidos los derivados de garantías, litigios, concesiones, asociaciones público-privadas, fideicomisos y otras obligaciones contingentes.
- El costo fiscal de los gastos tributarios.

[68] *La planificación y la programación macrofiscal se retroalimentan, pero no se confunden: la programación determina el espacio fiscal disponible y el Plan de Desarrollo establece cómo utilizarlo para alcanzar las prioridades y resultados previstos.*

b) Reportes financieros sobre la ejecución de los planes gubernamentales

Deberán generarse reportes que permitan conocer los recursos financieros previstos y utilizados para el cumplimiento de los objetivos y metas establecidos en los planes de desarrollo y en los demás planes gubernamentales. Estos reportes deberán relacionar, para cada objetivo, meta o intervención que corresponda, la programación financiera, las asignaciones presupuestarias, las fuentes de financiamiento, la ejecución financiera, los desvíos observados y las necesidades futuras de recursos.

Para hacer posible esa vinculación, los objetivos, metas, intervenciones, recursos y fuentes de financiamiento deberán estar debidamente identificados y codificados de manera consistente en los respectivos planes.

c) Reportes financieros sobre políticas públicas prioritarias, transversales y trazadores

El SIGEFe deberá generar información sobre los recursos asignados y utilizados en las políticas públicas prioritarias o de carácter transversal que definan las autoridades competentes. Esta información deberá permitir identificar las asignaciones y la ejecución correspondientes a cada política, programa, población destinataria, territorio u otro criterio de análisis que se establezca.

Los trazadores deberán posibilitar la identificación de los recursos vinculados con una determinada finalidad o política pública, aun cuando se encuentren distribuidos entre distintos organismos, programas o niveles de gobierno. Su utilización permitirá contar con una visión financiera integrada de esas intervenciones y facilitar su programación, coordinación, seguimiento y control.

d) Información financiera para la gestión por resultados y la medición del valor público

El SIGEFe no mide por sí mismo los productos, resultados o impactos de las políticas públicas, ni determina el valor público generado por la acción estatal. Su función consiste en suministrar la información financiera necesaria para apoyar esa medición por los sistemas y organismos competentes.

La información financiera producida por el SIGEFe puede articularse con la generada por los sistemas responsables de la planificación, el seguimiento y la evaluación de las políticas públicas. Esa articulación permite incorporar la dimensión financiera en los análisis de gestión por resultados[69] y en la valoración del valor público, al relacionar los recursos aplicados con los productos, resultados e impactos informados por dichos sistemas.

De este modo, el SIGEFe contribuye a esos análisis mediante la información financiera que produce, sin sustituir las responsabilidades de los organismos competentes para medir y evaluar los productos, resultados e impactos de las intervenciones estatales.

---

[69] MAKON, Marcos Pedro - Capítulo VI Reflexiones sobre Gestión para el Desarrollo del libro "Planificación, prospectiva y gestión pública" publicado en mayo 2014 por CEPAL -ISBN978921128312

5.8.3. Reportes relevantes a generar por los órganos centrales y especializados

Los órganos centrales y especializados generan, en el ejercicio de las competencias que les han sido asignadas, información necesaria para la planificación, la administración, el seguimiento de las operaciones, el control y la evaluación de la gestión en sus respectivos ámbitos de actuación. Esa información debe permitir, asimismo, producir los estados, reportes e informes requeridos por la normatividad vigente y las autoridades competentes.

El SIGEFe deberá posibilitar la integración, consulta y utilización de esa información, así como su vinculación con los demás registros y reportes del sistema. Ello no modifica la responsabilidad de cada órgano por la producción, validación, actualización y calidad de sus propios registros y reportes.

En este apartado se consideran los siguientes productos de información generados por los órganos centrales y especializados:[70]

- Reportes financieros sobre proyectos de inversión pública.
- Reportes financieros sobre la gestión tributaria.
- Reportes financieros sobre la gestión aduanera.
- Reportes financieros sobre la gestión central de recursos humanos.
- Reportes financieros sobre la gestión central de contrataciones.
- Reportes financieros sobre la gestión central de bienes fiscales.
- Información financiera catastral.

En el Anexo B de este capítulo se presentan, con fines exclusivamente demostrativos, algunos tipos de reportes que corresponden a cada uno de estos ámbitos.

5.8.4. Reportes relevantes a generar sobre la gestión administrativo-financiera

Los servicios administrativo-financieros y las unidades ejecutoras de programas y proyectos constituyen el principal ámbito operativo en el cual se genera, registra y utiliza la información básica del SIGEFe. En las unidades ejecutoras se originan los hechos y documentos vinculados con la producción de bienes, la prestación de servicios y las demás funciones del Estado; los servicios administrativo-financieros tramitan y registran sus efectos presupuestarios y patrimoniales y administran los recursos y procesos comprendidos en su ámbito de competencia.

---

[70] *No se incluyen en este apartado los estados y reportes emitidos por los sistemas de presupuesto, ingresos, tesorería y contabilidad. En el Capítulo 4, punto 4.2, se enunciaron los principales macroprocesos y procesos clave de cada uno de ellos. La mayor parte de los estados, reportes e informes que deben generar se vinculan con dichos macroprocesos y procesos. Sería una casi total reiteración de información. Los principales estados y reportes financieros correspondientes a los sistemas de presupuesto y contabilidad se consideran en los puntos 5.6 y 5.7 de este capítulo.*

La utilidad de un SIGEFe no depende únicamente de su capacidad para atender los requerimientos de los órganos rectores de la gestión financiera pública. Depende también, y en gran medida, de que proporcione información útil para la gestión de los ministerios, organismos y unidades ejecutoras. Cuando ello ocurre, la captura de los datos se incorpora naturalmente a los procesos administrativos ordinarios: no se trata de registros efectuados exclusivamente "para Hacienda", sino de información necesaria para administrar los recursos, conocer el estado de las operaciones y adoptar decisiones en el ámbito en que estas se originan. El registro en origen fortalece, al mismo tiempo, la calidad, consistencia, integridad y oportunidad de la información disponible para todo el sistema.

La generación de reportes destinados a esos ámbitos institucionales no implica reconocerlos como entidades contables independientes. Tales productos se obtienen mediante la desagregación de los registros correspondientes a la entidad contable central, utilizando las clasificaciones institucionales, presupuestarias y contables, así como los demás atributos de identificación, localización y análisis contenidos en los registros.

Los reportes requeridos varían según la naturaleza de las funciones, la organización y las necesidades de gestión de cada institución. Por ello, su **identificación integral debe surgir de un relevamiento específico de los requerimientos de información de sus usuarios.** Una vez definidos los productos requeridos, se determinan los datos que deben capturarse o recibirse mediante interoperabilidad y, posteriormente, se diseñan los procesos y registros necesarios para generarlos.

En el Anexo B de este capítulo se presentan, a título ilustrativo, algunos tipos de reportes a generar por los servicios administrativo-financieros y las unidades ejecutoras, agrupados según el ámbito de gestión administrativo-financiera al que se refieren. La enumeración no pretende ser taxativa. Dichos reportes se presentan clasificados en los siguientes ítems:

- Gestión institucional de la planificación.
- Gestión presupuestaria institucional.
- Gestión institucional de proyectos y obras.
- Gestión financiera institucional de recursos humanos.
- Gestión financiera institucional de compras y contrataciones.
- Gestión financiera institucional de activos físicos, intangibles fijos y existencias.
- Régimen institucional de pagos urgentes.
- Venta institucional de bienes y servicios.

5.8.5. Reportes para los sistemas de cuentas económicas

El SIGEFe de la entidad contable central nacional deberá generar, en forma automatizada y a partir de sus propios registros y de la información recibida mediante mecanismos de interoperabilidad, los datos requeridos para la elaboración de las cuentas económicas correspondientes a su ámbito institucional.

Ent tal ámbito, se identifican los siguientes reportes:

- Reportes de la entidad contable elaborados conforme al **Sistema de Cuentas Nacionales**.

- Reportes de la entidad contable elaborados conforme al **Manual de Balanza de Pagos y Posición de Inversión Internacional**.
- Reportes de la entidad contable elaborados conforme al **Manual de Estadísticas Monetarias y Financieras**.
- Reportes de la entidad contable - exclusivamente financieros - elaborados conforme al **Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE)**.
- **CPC.** Monto institucional por cuenta.
- **CIIU.** Monto institucional por cuenta.
- Otros estados e información requeridos por los sistemas internacionales de estadísticas macroeconómicas.

El SIGEFc, por su parte, deberá recibir, validar, integrar y, cuando corresponda, consolidar, la información financiera anteriormente mencionada proveniente de las entidades contables del sector institucional comprendido, posibilitando la elaboración de los reportes y estados requeridos por los sistemas de estadísticas macro y microeconómicas.

5.9. CONSIDERACIONES DE CIERRE

El conjunto de estados y reportes expuesto en este capítulo ilustra la amplitud y diversidad de la información que un SIGEF debe estar en condiciones de generar. No constituye un catálogo cerrado: los productos concretos deberán definirse según los requerimientos de los usuarios y el marco jurídico e institucional aplicable. A los productos aquí descritos deberán agregarse los reportes específicos que requieran los organismos ejecutores, los órganos centrales del sistema y los demás usuarios de las instituciones públicas.

La fortaleza de un SIGEF radica en su capacidad para transformar grandes volúmenes de registros financieros y demás datos en información integrada, consistente, confiable y trazable. Todos esos productos deben derivarse de una base integrada de registros, evitando duplicidades e inconsistencias.

Los estados y reportes deben estar sustentados en registros y comprobantes que permitan reconstruir las operaciones que les dieron origen. Este respaldo, propio del rigor de la información contable, trasciende el ámbito meramente estadístico. Para cumplir su finalidad, los productos de información deben estar disponibles para sus usuarios en el momento necesario. La identificación previa de las necesidades de información de los distintos usuarios constituye, por ello, el punto de partida del diseño conceptual, funcional y tecnológico del sistema: de ella se derivan los productos que deben generarse, los datos que deben capturarse, los procesos que deben ejecutarse y los mecanismos de integración necesarios.

ANEXO A: SOBRE LA PROGRAMACIÓN DE COMPROMISOS y SU REGISTRO

El presente tema se aborda debido a los frecuentes errores observados en numerosos países que aplican sistemas de cuotas para regular la ejecución del gasto público y preservar el equilibrio permanente de caja.

Con dicho propósito, en la región suelen aplicarse dos modalidades básicas de regulación financiera de la ejecución presupuestaria:

- Programación de la ejecución de los gastos y aplicaciones financieras mediante cuotas para comprometer.
- Programación de la ejecución financiera de los gastos y aplicaciones financieras, basada en la asignación de cuotas de pago por concepto y por período.

Ambas modalidades requieren una adecuada base técnica de programación financiera, orientada a compatibilizar la ejecución del gasto con las disponibilidades reales de caja.

En esta oportunidad se analizará exclusivamente el caso de los países que regulan la ejecución presupuestaria mediante sistemas de cuotas para comprometer.

La programación de compromisos y la programación anual de caja

En un sistema basado en cuotas para comprometer, la ejecución presupuestaria debe iniciarse y administrarse a partir de la información provista por la Programación Anual de Caja.

Ello implica que, conociendo anticipadamente las disponibilidades financieras proyectadas del Tesoro, se regulen los compromisos presupuestarios de manera tal que, al momento en que las obligaciones resulten exigibles, existan disponibilidades suficientes para efectuar los pagos en las fechas previstas contractualmente.

La Programación Anual de Caja constituye uno de los instrumentos fundamentales de la gerencia financiera pública. Debe elaborarse y actualizarse a partir de la aprobación y distribución administrativa del presupuesto anual, sobre la base de las proyecciones de ingresos y financiamiento.

Problemas frecuentemente observados

En numerosos países se observa una práctica irregular en la administración de las cuotas para comprometer.

Con frecuencia, las cuotas se asignan en forma mensual o trimestral, incluyendo dentro de ellas gastos que, en realidad, ya se encuentran comprometidos desde el inicio del ejercicio fiscal. Esta situación distorsiona el verdadero propósito del sistema de cuotas y genera importantes problemas en la programación financiera y en la gestión de caja.

La principal consecuencia es que se termina restringiendo artificialmente la ejecución de obligaciones ya asumidas, cuando las cuotas para comprometer deberían aplicarse únicamente sobre aquellos gastos cuya contratación o generación de compromisos aún no se ha producido.

Clasificación de los gastos y aplicaciones financieras según su grado de rigidez

Para elaborar adecuadamente la Programación Anual de Caja, la Tesorería Nacional debe estructurar inicialmente los egresos previstos según el grado de rigidez de los gastos y las aplicaciones financieras conforme con la programación de su devengamiento.

Dicha clasificación puede organizarse en las tres grandes categorías que se desarrollan a continuación:

Egresos de rigidez A

Corresponden a gastos y aplicaciones financieras ya comprometidas al inicio del ejercicio y cuyo nivel de obligatoriedad y previsibilidad es prácticamente absoluta. Para estos casos, los organismos ejecutores deben informar la programación estimada de su devengamiento durante todo el ejercicio y registrar el "compromiso" anual.

Entre ellos, pueden señalarse:

- Remuneraciones fijas del personal permanente y sueldo anual complementario.
- Jubilaciones y pensiones ya otorgadas y vigentes.
- Contratos de personal vigentes hasta su vencimiento.
- Intereses y amortizaciones de la deuda pública, sobre contratos vigentes.
- Transferencias, subsidios, subvenciones y aportes establecidas por disposiciones legales.
- Cancelación de Letras de Tesorería.
- Transferencias a organismos descentralizados destinadas a financiar los conceptos anteriores establecidas por ley.
- Contratos de obras públicas vigentes no renegociables.
- Intereses y/o amortizaciones para pagar en el período por nuevos préstamos a contratar durante el ejercicio (deuda flotante).
- Otros gastos y aplicaciones financieras de similar naturaleza.

En algunos casos podrán realizarse ajustes durante el ejercicio, derivados de variaciones salariales, movimientos de personal, nuevas operaciones de endeudamiento o modificaciones normativas o contractuales.

Egresos de rigidez B

Comprenden otros gastos ya comprometidos al inicio del ejercicio, aunque con un grado de rigidez menor que los anteriores, debido a que pueden existir posibilidades de renegociación, reprogramación o modificación de sus condiciones de ejecución. También en estos casos debe registrarse, al comienzo del año, el compromiso correspondiente a la totalidad del monto previsto devengar durante el ejercicio. Las modificaciones que posteriormente se acuerden

darán lugar a los ajustes pertinentes, pero no justifican someter inicialmente esos gastos a cuotas mensuales o trimestrales para comprometer.

Entre ellos se incluyen:

- Contratos de obras y servicios firmados en ejercicios anteriores, por el monto a devengar durante el ejercicio vigente.
- Obras públicas en ejecución por administración, por la parte correspondiente a compromisos ya constituidos al inicio del ejercicio.
- Contratos de alquileres ya formalizados.
- Otros contratos previamente formalizados.

Egresos de rigidez C

Comprenden gastos y aplicaciones financieras que aún no se encuentran comprometidos al inicio del ejercicio y sobre los cuales corresponde aplicar mecanismos de autorización de cuotas para comprometer.

Entre ellos se encuentran:

- Horas extras y remuneraciones variables.
- Nuevos contratos de personal o renovaciones.
- Servicios públicos no contratados previamente.
- Servicios generales.
- Adquisición de equipos, materiales y suministros.
- Obras públicas en ejecución por administración, por compromisos no constituidos.
- Inicio de nuevas obras públicas, con contratos aún no firmados.
- Transferencias corrientes y de capital no comprometidas previamente.
- Inversiones en activos financieros.
- Aportes de capital y préstamos que no se encuentren previamente comprometidos.
- Otros gastos de funcionamiento e inversión.

Todas estas erogaciones deben ejecutarse dentro del marco de los montos establecidos en la Ley Anual de Presupuesto.

Aplicación correcta de las cuotas para comprometer

Desde el punto de vista técnico, únicamente los gastos clasificados como de Rigidez C deberían quedar sujetos al sistema de cuotas para comprometer o sistemas similares.

La Programación Anual de Caja constituye un insumo indispensable para determinar los niveles de autorización de compromisos compatibles con las disponibilidades financieras proyectadas.

En este proceso también resulta fundamental la adecuada programación de las fuentes de financiamiento, especialmente en aquellos casos donde parte de los gastos dependen de operaciones de crédito o recursos afectados.

Consideraciones finales

Las fallas señaladas no constituyen una mera posibilidad teórica. Han sido observadas en diversos países en los que se aplican sistemas de cuotas para comprometer. En ellos, obligaciones existentes desde el comienzo del ejercicio se someten indebidamente a autorizaciones mensuales o trimestrales, como si se tratara de nuevos compromisos. En muchos casos, esta práctica no responde exclusivamente a limitaciones técnicas, sino también a **la intención de conservar mayores márgenes de discrecionalidad en las oficinas rectoras** frente a los requerimientos de gasto provenientes de los niveles políticos de conducción.

Una cuota para comprometer debe autorizar la generación de un nuevo compromiso, no el registro parcial o diferido de uno que ya existe. El fraccionamiento artificial de los compromisos anuales distorsiona la información presupuestaria, oculta la verdadera rigidez del gasto, debilita la Programación Anual de Caja y dificulta la ejecución financiera. Estas prácticas terminan provocando concentración de pagos, acumulación de obligaciones pendientes y crecientes tensiones de caja hacia el final del ejercicio.

ANEXO B: REPORTES A GENERAR POR LOS ÓRGANOS CENTRALES, LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVO-FINANCIEROS Y LAS UNIDADES EJECUTORAS

Este anexo presenta, a título referencial, una selección de reportes e informaciones que pueden generar los órganos centrales y especializados, los servicios administrativo-financieros y las unidades ejecutoras. Complementa los estados y reportes considerados en el capítulo respectivo e ilustra la diversidad de productos de información que debe contemplarse en el diseño de un SIGEFe.

La selección no es exhaustiva ni pretende una aplicación uniforme. La determinación de los productos requeridos en cada caso deberá responder a las necesidades de información, las competencias institucionales, el marco normativo y las características propias de cada país.

Las dos secciones del anexo se inscriben en el marco conceptual desarrollado en el capítulo para los respectivos ámbitos de gestión.

A. Reportes relevantes a generar por los órganos centrales y especializados

En esta sección se presenta una muestra de los reportes e informaciones que generan los órganos responsables de los sistemas centrales de la gestión financiera y los organismos especializados, en ejercicio de sus funciones de regulación, coordinación, programación, seguimiento e integración.

No se incluyen los estados y reportes emitidos por los sistemas de presupuesto, ingresos, tesorería y contabilidad. Los principales macroprocesos y procesos de dichos sistemas se enunciaron en el Capítulo 4, punto 4.2, y los productos de información que generan se vinculan, en general, con tales procesos. Su inclusión en este anexo supondría una reiteración considerable. Los principales estados y reportes financieros de los sistemas de presupuesto y contabilidad se consideran en los puntos 5.6 y 5.7 de este capítulo.

Los productos de información considerados en esta sección son los siguientes:

- Reportes financieros sobre proyectos de inversión pública.
- Reportes financieros sobre la gestión tributaria.
- Reportes financieros sobre la gestión aduanera.
- Reportes financieros sobre la gestión central de recursos humanos.
- Reportes financieros sobre la gestión central de contrataciones.
- Reportes financieros sobre la gestión central de bienes fiscales.
- Información catastral.

A continuación, se presentan ejemplos de reportes e informaciones correspondientes a esos ámbitos. Como se señaló, su contenido tiene carácter exclusivamente ilustrativo.

- ✓ **Información sobre los proyectos de inversión pública (SIGEFe)**

El sistema responsable de la inversión pública deberá generar reportes que permitan conocer la cartera de proyectos y efectuar su programación, seguimiento y evaluación. Como mínimo, dichos reportes deberán informar, entre otros aspectos, sobre:

- La identificación, codificación, localización territorial, sector de actividad y costo total estimado de cada proyecto.
- La evaluación, priorización y estado de aprobación de los proyectos, con identificación de sus fuentes de financiamiento.
- Los proyectos financiados total o parcialmente con recursos externos.
- La programación física y financiera plurianual de los proyectos en ejecución.
- Las asignaciones presupuestarias anuales requeridas para su ejecución.
- El avance físico y financiero de los proyectos, incluidos los certificados de obra o documentos equivalentes, cuando correspondan.
- Los costos acumulados ejecutados, las modificaciones aprobadas y los costos estimados para la terminación.
- Los proyectos concluidos, su costo final y las diferencias respecto de las estimaciones iniciales.
- El valor actualizado de la cartera de proyectos.
- Los compromisos financieros futuros derivados de los proyectos en ejecución.

✓ **Información financiera sobre la gestión tributaria (SIGEFe)**

En el caso de una administración tributaria descentralizada que, por delegación, gestione recursos de la entidad contable central, deberán generarse reportes que permitan conocer la situación de los derechos tributarios, la recaudación y los riesgos fiscales asociados. Estos reportes deberán incluir, entre otros aspectos:

- La situación de las cuentas corrientes de los contribuyentes.
- La recaudación efectiva de los ingresos tributarios y de los demás recursos a su cargo.
- Los importes pendientes de transferencia, compensación o acreditación definitiva en la Cuenta Única del Tesoro, cuando corresponda.
- Las declaraciones juradas, determinaciones tributarias y obligaciones devengadas, de acuerdo con la normativa aplicable.
- Los planes de pago, moratorias y demás facilidades tributarias otorgadas.
- Los créditos fiscales en gestión administrativa, judicial o en discusión.
- Las devoluciones efectuadas y pendientes de pago, así como las compensaciones tributarias realizadas.
- Los bienes y mercaderías incautados, cuando corresponda.
- Las sentencias judiciales firmes con impacto fiscal, los juicios en trámite y las contingencias asociadas.
- Los demás derechos, obligaciones y activos vinculados con la gestión tributaria.

✓ **Información financiera sobre la gestión aduanera (SIGEFe)**

En el caso de una administración aduanera descentralizada que, por delegación, gestione recursos de la entidad contable central, deberán generarse reportes que permitan conocer la situación de los derechos aduaneros, las obligaciones de los operadores y los bienes bajo control aduanero. Estos reportes deberán comprender, entre otros aspectos:

- La situación de las cuentas corrientes de los operadores de comercio exterior.
- La recaudación efectiva de los derechos aduaneros y de los demás gravámenes a su cargo.
- Las declaraciones y liquidaciones aduaneras, las obligaciones devengadas y los planes de pago otorgados.
- Las garantías recibidas, liberadas y ejecutadas por obligaciones aduaneras.
- Las mercaderías valorizadas existentes en depósitos aduaneros, con identificación de su situación jurídica.
- Los bienes y mercaderías incautados o decomisados, cuando corresponda.
- Las sentencias judiciales firmes con impacto fiscal, los juicios en trámite y las contingencias asociadas.
- Los demás derechos, obligaciones y activos vinculados con la gestión aduanera.

✓ **Información sobre la gestión central de recursos humanos (SIGEFe)**

El órgano central competente deberá generar reportes que permitan conocer la incidencia financiera de las políticas de recursos humanos y efectuar la programación, seguimiento y control del gasto en personal. Tales reportes deberán incluir, entre otros aspectos:

- Las dotaciones de personal aprobadas, su distribución institucional y las modificaciones autorizadas.
- La situación de los cargos cubiertos, vacantes y demás movimientos relevantes de personal.
- Los escalafones, regímenes retributivos y convenios colectivos vigentes, con sus estimaciones de costo.
- La ejecución del gasto en remuneraciones y contribuciones patronales, con la desagregación que corresponda.
- Las proyecciones de las erogaciones de personal derivadas de las decisiones ya adoptadas.
- La información económico-financiera central relativa a los recursos humanos.
- Los litigios laborales, pasivos contingentes y obligaciones derivadas de convenios colectivos, cuando corresponda.
- Las proyecciones de obligaciones previsionales y de otras prestaciones de largo plazo a cargo del Estado, cuando correspondan.
- Los demás antecedentes necesarios para la programación y el control del gasto en personal.

✓ **Información sobre la gestión central de contrataciones (SIGEFe)**

El órgano central de contrataciones deberá generar reportes que permitan conocer la programación, los procedimientos, los contratos celebrados y los compromisos y riesgos financieros derivados de las adquisiciones públicas. Entre otros aspectos, dichos reportes deberán informar sobre:

- El registro de proveedores y contratistas, incluidos sus antecedentes, sanciones e inhabilitaciones.
- El plan anual de contrataciones valorizado.
- Los procedimientos de contratación en curso, adjudicados, suspendidos o concluidos.
- Los contratos vigentes, con identificación de su objeto, monto, plazo, fuente de financiamiento y estado de ejecución.

- Los compromisos plurianuales derivados de contratos.
- Los convenios marco, las compras consolidadas y otros mecanismos de contratación centralizada.
- La información sobre precios de mercado, precios testigo y demás referencias de costos.
- La administración del clasificador de bienes y servicios utilizado por la administración, como el UNSPSC u otro equivalente.
- Las concesiones y los contratos de participación público-privada, incluidos los compromisos firmes y contingentes, las garantías, los pagos comprometidos, los ingresos previstos y los riesgos fiscales asociados.
- Los reclamos, controversias administrativas o judiciales y demás obligaciones pendientes de ejecución con incidencia financiera.
- Los demás antecedentes relevantes para la programación, contratación y seguimiento financiero de las adquisiciones públicas.

✓ **Información sobre la gestión central de bienes fiscales**

Los bienes fiscales comprenden los activos financieros no corrientes, los activos físicos e intangibles fijos y las existencias. El órgano central competente deberá establecer las normas aplicables y producir los reportes consolidados requeridos para conocer su composición, valuación, administración, protección y control.

Los activos financieros corrientes —tales como disponibilidades, depósitos e inversiones temporarias— corresponden, en general, al ámbito de la tesorería.

Información sobre activos financieros no corrientes

Los reportes sobre activos financieros no corrientes deberán permitir conocer la composición, evolución, rendimiento y riesgos asociados a las inversiones y participaciones financieras de la hacienda pública. Deberán comprender, según corresponda:

- Las acciones y participaciones de capital en sociedades públicas, privadas y otras entidades.
- Los aportes de capital a organismos internacionales.
- Los títulos y valores representativos de inversiones financieras.
- Los préstamos y anticipos otorgados.
- Las participaciones en fideicomisos, fondos especiales y patrimonios autónomos.
- Los depósitos e inversiones financieras de largo plazo.
- Las demás inversiones financieras nacionales e internacionales.

Para cada categoría deberán identificarse las altas, bajas, transferencias, recuperaciones, revaluaciones, deterioros y demás movimientos que expliquen las variaciones de su valor o composición.

Información sobre activos físicos e intangibles fijos

El órgano central competente deberá generar reportes sobre los activos físicos e intangibles de carácter permanente correspondientes a las entidades contables comprendidas. Estos reportes podrán comprender:

- Terrenos, edificios, obras e infraestructura.
- Maquinaria, vehículos, equipos y demás bienes de uso.
- Recursos naturales y otros activos físicos no producidos, cuando corresponda su reconocimiento patrimonial.
- Recursos biológicos cultivados de carácter permanente.
- Bienes culturales, obras de arte y otros objetos de valor (según su naturaleza y destino).
- Activos intangibles, tales como programas informáticos, licencias, patentes, derechos y otros bienes de naturaleza análoga.
- Los demás bienes físicos o intangibles de carácter permanente.

Los reportes deberán permitir conocer, como mínimo:

- La identificación, codificación y localización geográfica de los bienes.
- La entidad, unidad o funcionario responsable de su administración.
- El costo de incorporación, la depreciación o amortización acumulada, los deterioros y el valor neto contable de los bienes.
- El inventario general valorizado de los activos físicos e intangibles fijos.
- La asignación, destino y situación de uso de los inmuebles.
- El inventario de obras de arte, bienes culturales y otros objetos de valor.
- Los bienes sin identificación, sin responsable asignado o con situación jurídica pendiente de regularización.

Información sobre existencias

El registro, la administración, el control y la valuación de las existencias —o inventarios— constituyen un área relevante de la gestión patrimonial pública. La oficina central competente deberá establecer las normas, los criterios de gestión y valuación, los formatos de información y los mecanismos de control que deberán aplicar los servicios administrativo-financieros y, en su caso, las unidades ejecutoras responsables de los registros detallados.

Las existencias deberán clasificarse, en una primera desagregación, y siguiendo los lineamientos del Sistema de Cuentas Nacionales, en:

- Materias primas y suministros.
- Trabajos en curso o productos en proceso.
- Bienes terminados.
- Bienes para la reventa.
- Inventarios militares.
- Inventarios de activos digitales de corto plazo
- Existencias con vencimiento próximo, obsolescencia o riesgo de deterioro.

La normativa central podrá establecer las desagregaciones adicionales que resulten necesarias para determinados bienes. Los reportes deberán identificar separadamente las existencias con vencimiento próximo, obsolescencia o riesgo de deterioro.

La información deberá permitir conocer, por entidad y categoría, los saldos iniciales y finales, las entradas, salidas, transferencias y demás movimientos, así como las pérdidas, deterioros, bajas, obsolescencias y su valuación. La gestión y el registro detallado de las existencias

corresponden, en general, a los servicios administrativo-financieros y a las unidades responsables de su custodia y utilización.

- ✓ **Información catastral**

Las oficinas de catastro deberán generar información física, jurídica y valuatoria sobre los inmuebles pertenecientes a la entidad contable central y, cuando corresponda, al Estado en su conjunto.

Los reportes catastrales deberán permitir identificar, para cada inmueble:

- Su identificación catastral y localización.
- Información jurídica disponible sobre su titularidad afectaciones y restricciones.
- Sus características físicas y constructivas.
- La superficie del terreno y de las construcciones.
- El avalúo catastral y sus actualizaciones.
- Los antecedentes necesarios para vincular el inmueble con el registro patrimonial correspondiente.

El avalúo catastral constituye un antecedente relevante para la valuación contable, pero no la sustituye automáticamente cuando la normativa contable establezca criterios de medición diferentes. Esta información resulta esencial para el registro patrimonial inmobiliario.

- ✓ **Información sobre las UEPEX o unidades similares**

En varios países de la región, y frecuentemente por el impulso de los organismos multilaterales de crédito, se han creado Unidades Ejecutoras de Proyectos con Recursos Externos (UEPEX) o unidades similares, para administrar y ejecutar proyectos públicos financiados total o parcialmente con esos recursos. Estas unidades programan y controlan la ejecución física y financiera; administran el presupuesto y registran las distintas etapas del gasto y los desembolsos recibidos; tramitan contrataciones, en algunos casos pagos y movimientos de fondos; llevan la contabilidad específica del proyecto; controlan el cumplimiento de las condiciones del financiamiento; preparan informes para la institución ejecutora, los ministerios centrales y el organismo financiador; y mantienen la documentación justificativa y los mecanismos de control interno y auditoría.

B. Reportes relevantes a generar sobre la gestión administrativo-financiera

En esta sección se presenta una muestra de los reportes e informaciones que generan los servicios administrativo-financieros de los ministerios u otras unidades de gestión con tipología similar y las unidades ejecutoras, en relación con las funciones, programas, proyectos, actividades y operaciones a su cargo.

Su finalidad es facilitar la planificación institucional, la gestión, la administración de los recursos, el seguimiento de la ejecución financiera, el control interno y la rendición de cuentas. La identificación definitiva de estos productos deberá surgir del relevamiento de los requerimientos de información de cada institución y de los usuarios correspondientes.

- Gestión institucional de la planificación.
- Gestión presupuestaria institucional.
- Gestión institucional de proyectos y obras.
- Gestión financiera institucional de recursos humanos.
- Gestión financiera institucional de compras y contrataciones.
- Gestión financiera institucional de activos físicos, intangibles fijos y existencias.
- Gestión institucional de transferencias, subvenciones y aportes de capital.
- Régimen institucional de pagos urgentes.
- Venta institucional de bienes y servicios.

A continuación, y con carácter exclusivamente ilustrativo, se presentan ejemplos de reportes e informaciones correspondientes a esos ámbitos.

- ✓ **Reportes sobre la gestión de la planificación institucional**

Deberán generarse reportes que permitan efectuar la programación, el seguimiento y la evaluación financiera de los planes institucionales, programas y actividades a cargo de cada organismo. Tales reportes deberán comprender, entre otros y según corresponda:

- La programación y ejecución financiera del plan operativo anual.
- La programación y ejecución financiera de los programas y actividades institucionales.
- La información financiera necesaria para el seguimiento y la evaluación de la gestión institucional.
- Las proyecciones de ejecución y las necesidades de financiamiento.
- Los demás antecedentes necesarios para la conducción de la gestión institucional.

- ✓ **Reportes sobre la gestión presupuestaria institucional**

Deberán generarse reportes que permitan conocer la formulación, distribución, programación, ejecución y modificación del presupuesto institucional, así como sus proyecciones para los ejercicios siguientes. Tales reportes deberán comprender, entre otros aspectos:

- El presupuesto institucional plurianual, su formulación, seguimiento y reprogramación.
- La formulación y distribución administrativa del presupuesto anual.
- La programación, seguimiento y disponibilidad de cuotas presupuestarias y de caja.
- Las modificaciones presupuestarias tramitadas, aprobadas o pendientes de aprobación y su incidencia financiera.
- La ejecución del presupuesto anual, con el nivel de desagregación requerido para la gestión.
- Los desvíos respecto de la programación y las proyecciones de ejecución.
- Los compromisos plurianuales y su incidencia sobre los ejercicios futuros.
- La información financiera necesaria para la evaluación de los programas y actividades institucionales.

- ✓ **Reportes sobre la gestión institucional de proyectos y obras**

Deberán generarse reportes que permitan conocer la formulación, evaluación, programación, ejecución física y financiera y cierre de los proyectos y obras a cargo de cada institución. Dichos reportes deberán comprender, según corresponda y entre otros:

- La identificación de cada proyecto y datos financieros sobre su formulación y evaluación
- El costo estimado de los proyectos y su programación financiera plurianual y anual.
- El impacto futuro de los proyectos sobre el gasto público derivado de su puesta en operación.
- La incorporación y codificación de los proyectos en el banco o cartera correspondiente.
- Las obras previstas y su vinculación con los proyectos aprobados.
- El costo previsto de las obras y del equipamiento necesario, con identificación de sus fuentes de financiamiento.
- Los compromisos anuales y plurianuales derivados de los contratos de obra.
- El avance físico y financiero de las obras, incluidos los certificados de avance, devengados y órdenes de pago.
- Los anticipos financieros, garantías y fianzas vinculados con las obras.
- Las modificaciones, ampliaciones o adendas de los contratos.
- Los desvíos producidos y las nuevas proyecciones de costo, plazo y financiamiento.
- Los certificados finales, la recepción definitiva y el cierre financiero de los proyectos y obras.
- La transferencia de la obra al área responsable de su operación y mantenimiento.

- ✓ **Reportes sobre la gestión financiera institucional de recursos humanos**

Deberán generarse reportes que permitan conocer la dotación de personal, el costo de las remuneraciones y demás obligaciones laborales, así como para efectuar la programación y el control del gasto en personal. Tales reportes deberán comprender, entre otros:

- La dotación de personal y la estructura de cargos aprobadas.
- El costo mensual y anual de la nómina de personal, ejecutado y estimado.
- La programación plurianual y anual de los gastos en personal.
- La asignación del personal a programas y proyectos, cuando corresponda.
- Los nombramientos, promociones, bajas y demás movimientos de personal.
- Los compromisos correspondientes a las plantas permanentes, cuando el régimen aplicable así lo requiera.
- La liquidación de las nóminas salariales, los devengamientos y las órdenes de pago.
- Las liquidaciones adicionales y sus efectos presupuestarios y financieros.
- La consistencia entre las dotaciones aprobadas, las nóminas salariales y los créditos presupuestarios disponibles.

- ✓ **Reportes sobre la gestión financiera institucional de compras y contrataciones**

Deberán generarse reportes que permitan conocer la programación, tramitación, ejecución y cierre de las compras y contrataciones efectuadas por cada institución. Dichos reportes deberán comprender, según corresponda:

- El plan anual de compras y contrataciones, incluidos los contratos plurianuales y sus reprogramaciones.

- Los compromisos derivados de contratos plurianuales.
- Las solicitudes de compra o contratación, con identificación de los clasificadores de bienes, productos y actividades aplicables.
- Los precompromisos y certificados de disponibilidad presupuestaria emitidos.
- Las adjudicaciones, aprobaciones e imputaciones presupuestarias de las contrataciones.
- Los contratos, órdenes de compra y compromisos registrados.
- Las fianzas y garantías recibidas, vigentes, liberadas o ejecutadas.
- Las modificaciones, ampliaciones y demás ajustes contractuales.
- La recepción de bienes, obras y servicios y el devengamiento correspondiente.
- Las órdenes de pago emitidas.
- Los incumplimientos, sanciones, reclamos y controversias vinculados con los contratos.
- Los contratos suspendidos, rescindidos o en proceso de resolución.

✓ **Reportes sobre la gestión financiera institucional de activos físicos, intangibles fijos y existencias**

Deberán generarse reportes que permitan conocer la incorporación, utilización, custodia, valuación y situación patrimonial de los activos físicos, intangibles fijos y existencias administradas por cada institución. Tales reportes deberán comprender, entre otros aspectos:

- Las altas, bajas, transferencias y demás movimientos de bienes.
- La recepción, asignación, localización y custodia de los bienes.
- El registro de bienes muebles registrables y de activos intangibles.
- Las existencias valorizadas en almacenes y depósitos.
- El estado de conservación, mantenimiento y utilización de los bienes.
- Los inventarios valorizados de activos físicos e intangibles fijos.
- Las revaluaciones, depreciaciones, amortizaciones, deterioros y demás variaciones patrimoniales.
- La conciliación entre los inventarios físicos y los registros contables.
- Los bienes pendientes de asignación, reparación, baja, transferencia o regularización.
- La identificación de los responsables de la custodia de los bienes.

✓ **Reportes sobre transferencias, subvenciones y aportes[71]**

Deberán generarse reportes que permitan conocer la programación, otorgamiento, ejecución, rendición y cierre de las transferencias, subvenciones y aportes de capital administrados por cada institución. Tales reportes deberán comprender, entre otros y según corresponda:

- La programación financiera de las transferencias, subvenciones y aportes de capital.
- Las autorizaciones, compromisos, devengamientos y pagos efectuados.
- Los beneficiarios, la finalidad, el fundamento jurídico y las condiciones aplicables.
- Los convenios suscritos, desembolsos realizados y obligaciones pendientes.
- Las rendiciones recibidas, aprobadas, observadas o pendientes.
- Los saldos no utilizados y los reintegros pendientes.
- El cumplimiento de las condiciones establecidas para la utilización de los fondos.

[71] En algunos casos este tipo de gastos puede estar concentrado a nivel central.

- ✓ **Reportes sobre los regímenes institucionales de pagos urgentes**

Cuando existan fondos rotatorios, cajas chicas u otros regímenes institucionales de pagos urgentes, deberán generarse reportes que permitan conocer su constitución, utilización, rendición y reposición. Tales reportes, entre otros, deberán comprender:

- Los fondos asignados, utilizados y disponibles.
- Los límites autorizados.
- Los gastos realizados, clasificados por responsable, concepto y finalidad.
- Las rendiciones presentadas, aprobadas, observadas o pendientes.
- Los gastos observados y las acciones adoptadas para su regularización.
- Los otorgamientos, reposiciones, reintegros y cancelaciones de fondos.

- ✓ **Reportes sobre la venta de bienes y servicios**

Cuando las instituciones produzcan bienes o presten servicios por los cuales perciban ingresos, deberán generarse reportes que permitan conocer la facturación, recaudación y situación de los derechos de cobro correspondientes. Tales reportes deberán comprender, entre otros aspectos:

- La programación de los ingresos.
- La facturación de los bienes y servicios y el registro de los devengamientos correspondientes.
- La recaudación de los ingresos y su acreditación o transferencia a la Cuenta Única del Tesoro, cuando corresponda.
- Las cuentas por cobrar, cobranzas, morosidad e incobrabilidad.
- Las devoluciones, compensaciones, bonificaciones y demás ajustes.

ANEXO C: CAPTACIÓN DE LA RECAUDACIÓN FISCAL POR ENTIDADES DESCENTRALIZADAS Y SU REGISTRO CONTABLE [72]

La descentralización administrativa de las principales entidades recaudadoras —como las administraciones tributarias y aduaneras— ha sido promovida en numerosos países, en gran medida con el apoyo de organismos multilaterales, como parte de los procesos de modernización de la gestión fiscal y fortalecimiento institucional.

Dicha descentralización puede adoptar distintas modalidades organizacionales. En algunos casos, las funciones tributarias y aduaneras se integran en una única institución, como ocurre, por ejemplo, con la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) en Perú, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) en Argentina o la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en Colombia. En otros casos, dichas funciones se organizan en entidades separadas, como sucede en República Dominicana con la Dirección General de Impuestos Internos (DGII) y la Dirección General de Aduanas (DGA).

No obstante, estos procesos de descentralización administrativa, no siempre exitosos, han dado lugar en algunos países a tratamientos contables inadecuados, mediante los cuales las entidades recaudadoras registran la recaudación fiscal y otros derechos y obligaciones asociados como si constituyeran recursos propios, o sin el debido reconocimiento de su verdadera naturaleza económica y patrimonial.

En algunos casos, la dimensión propiamente fiscal carece de un registro institucional completo: la entidad contable central registra únicamente los ingresos percibidos, mientras que las entidades recaudadoras contabilizan sólo sus propias operaciones administrativo-financieras. Como consecuencia, los derechos de cobro, las obligaciones tributarias, las devoluciones, las compensaciones y otros activos o pasivos asociados no quedan adecuadamente reflejados en la contabilidad de la entidad titular de los recursos.

Por ello, resulta fundamental establecer con absoluta claridad que la descentralización administrativa de la función recaudadora no implica la descentralización patrimonial de los recursos fiscales y, en ese contexto, cual es la forma correcta de registrarlos.

Los ingresos tributarios y aduaneros, así como los derechos y obligaciones derivados de ellos, pertenecen a la entidad pública titular de los recursos fiscales —normalmente la Entidad Contable Central Nacional— y deben reconocerse e integrarse en la contabilidad institucional correspondiente.

---

[72] *El caso argentino, por la distribución constitucional de potestades tributarias y el régimen de coparticipación federal, requiere un análisis específico que excede el alcance de este Anexo.*

Entre los conceptos que deben reconocerse, controlarse o revelarse, según corresponda y de acuerdo con las normas aplicables, se incluyen:

En materia tributaria:

- Derechos de cobro jurídicamente exigibles derivados de declaraciones, determinaciones tributarias, planes de pago, moratorias y otros actos administrativos.
- Saldos a favor de los contribuyentes, devoluciones aprobadas pendientes de pago y compensaciones tributarias autorizadas o en trámite, según corresponda.
- Recaudación efectiva, imputaciones de pagos y demás movimientos de las cuentas corrientes tributarias.
- Sentencias judiciales firmes y otros actos con incidencia fiscal.

En materia aduanera:

- Derechos de cobro por tributos, tasas, derechos y demás obligaciones aduaneras liquidadas y exigibles, así como su recaudación.
- Devoluciones, compensaciones y garantías vinculadas con obligaciones aduaneras, registradas o reveladas de acuerdo con su naturaleza.
- Mercaderías sometidas a control o custodia aduanera, identificadas conforme a su situación jurídica.
- Bienes y mercaderías decomisados o adjudicados al Estado, cuando se hubieren cumplido las condiciones jurídicas para su reconocimiento patrimonial.

Sin perjuicio de que los registros de detalle se originen y administren en los sistemas de la entidad recaudadora, los saldos, derechos, obligaciones y efectos patrimoniales que correspondan deben integrarse oportunamente en la contabilidad de la entidad pública titular de los recursos fiscales, conforme a reglas uniformes de reconocimiento, clasificación, conciliación y trazabilidad. La titularidad económica y patrimonial de estos recursos y obligaciones no se modifica por el hecho de que su administración operativa haya sido delegada en una entidad descentralizada.

Los recursos legalmente asignados para financiar el funcionamiento e inversión de las entidades recaudadoras constituyen recursos de su propio presupuesto y deben registrarse en sus sistemas presupuestarios y contables conforme a la naturaleza jurídica de la asignación recibida.

Para quienes tienen a su cargo el diseño de modelos institucionales de esta naturaleza, resulta particularmente ilustrativo el esquema adoptado en **Colombia.**

En dicho modelo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales —DIAN— separa sus registros contables y presupuestales en dos ámbitos claramente diferenciados:

- **DIAN – Función Recaudadora**, destinada al registro, administración y control de los ingresos tributarios y no tributarios de competencia de la Nación, así como de los derechos, obligaciones y demás hechos económicos vinculados con su recaudo, devolución, cobro y administración.

- **DIAN – Función Pagadora**, destinada al registro de los activos, obligaciones, recursos presupuestales y gastos propios de funcionamiento e inversión de la entidad. Para atender dichos gastos, la DIAN recibe anualmente una asignación del Presupuesto Nacional, independiente de los ingresos tributarios que administra.

Este enfoque facilita significativamente la integración de los registros tributarios y aduaneros con la contabilidad de la Nación y con el Sistema Integrado de Información Financiera —SIIF Nación—, sin confundir los recursos recaudados para el Tesoro con los recursos destinados al funcionamiento de la administración tributaria y aduanera.

La separación entre la función recaudadora y la función pagadora constituye una solución institucional que puede resultar útil como referencia para otros niveles de gobierno, siempre que se adapte a su respectivo marco jurídico, presupuestario y contable.

La existencia de sistemas de esta naturaleza, debidamente integrados oportunamente con la periodicidad requerida – siempre apuntando al tiempo real -, resulta fundamental para asegurar la consistencia, integridad e interoperabilidad de la información financiera, tributaria y contable gubernamental.

PARTE III – INTEROPERABILIDAD Y ECOSISTEMAS

CAPÍTULO 6 - FUNDAMENTOS DE LA INTEROPERABILIDAD, LA INTEGRACIÓN Y EL PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL SIGEFe

6.1. INTRODUCCIÓN

La capacidad de un Sistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental para generar información consistente, confiable, oportuna y útil no depende exclusivamente de una plataforma informática moderna ni de la automatización de los procesos administrativos. Su verdadero fundamento reside en la existencia de principios, normas, conceptos, estructuras de información y reglas de funcionamiento coherentes, que permitan transformar los datos originados en los hechos de gestión en información presupuestaria, contable, económica y fiscal de calidad.

Como se desarrolló en los capítulos precedentes, la finalidad de un SIGEF no consiste únicamente en registrar operaciones. Debe generar automáticamente los estados y reportes requeridos para la gestión institucional, la conducción de la política fiscal, la rendición de cuentas, el control y la transparencia. Para ello, los hechos administrativos y económico-financieros deben ser reconocidos, clasificados, registrados y procesados conforme a criterios homogéneos previamente definidos.

En este contexto adquieren particular importancia la interoperabilidad, las reglas de integración, los criterios de diseño y operación y la lógica de procesamiento de la información. Estos elementos permiten relacionar sistemas y procesos diferentes, intercambiar información sin alterar su significado ni las responsabilidades institucionales y evitar duplicaciones, inconsistencias y pérdidas de trazabilidad.

Para desarrollar esta materia es necesario distinguir con claridad dos planos. El primero corresponde al **SIGEF transaccional institucional**, organizado alrededor de cada entidad contable y responsable de registrar y procesar los **hechos centrales** de la gestión financiera institucional. Su lógica parte de esos hechos y los transforma en los estados y reportes propios de la entidad.

El segundo plano corresponde al **SIGEFe**, que amplía esa lógica mediante la incorporación de sistemas especializados, fuentes de información y organismos con funciones y responsabilidades diferenciadas. Parte de la información puede originarse, por ejemplo, en los sistemas de recaudación, crédito público, recursos humanos, contrataciones u otros. Estos sistemas conservan sus funciones específicas, pero deben intercambiar la información necesaria mediante definiciones, atributos, clasificadores y reglas comunes.

El SIGEFe, por tanto, no reemplaza ni disminuye la importancia del SIGEF transaccional institucional, sino que, en principio, lo preserva como núcleo de registro y procesamiento de

la información financiera gubernamental y lo relaciona con otros sistemas y fuentes. Cuando ese núcleo ya existe y resulta confiable, corresponde conservarlo y ampliar gradualmente su integración. Cuando es parcial, fragmentado o insuficiente, debe ser corregido o rediseñado como parte de la concepción integral del SIGEFe. La gradualidad puede aplicarse a la implantación, pero no debe dar lugar a modelos conceptuales diferentes o incompatibles.

Sobre estas bases, el capítulo examina primero los fundamentos de la interoperabilidad y las reglas que hacen posible la integración de la información; luego desarrolla la lógica de procesamiento del SIGEF transaccional institucional y su ampliación dentro del SIGEFe; y, finalmente, presenta la función particular del **SIGEF consolidador**, encargado de recibir, validar, homologar, agregar y consolidar información proveniente de múltiples entidades y sistemas de origen.

El análisis se concentra en la forma en que la información se origina, circula, integra y procesa. El capítulo siguiente desarrollará específicamente el concepto, los elementos y las relaciones institucionales, funcionales e informacionales que caracterizan al Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental.

6.2. LA INTEROPERABILIDAD

6.2.1. Concepto[73]

La interoperabilidad es, en su sentido más amplio, la capacidad de diferentes entidades, organizaciones o componentes para relacionarse, intercambiar elementos y utilizar recíprocamente aquello que intercambian, manteniendo cada uno sus propias funciones y responsabilidades. Su propósito es hacer posible que partes diferentes puedan actuar de manera coordinada dentro de un ámbito común.

Aplicado al campo de la información, este concepto se refiere a la capacidad de distintos organismos, procesos y sistemas para generar, intercambiar y utilizar información de manera consistente, confiable y, cuando corresponda, automatizada, preservando su significado, su integridad y su validez durante todo su ciclo de vida.

Esta capacidad adquiere una importancia particular en el ámbito de la Gestión Financiera Gubernamental, donde la información es generada, procesada y utilizada por numerosos organismos con competencias, responsabilidades y atribuciones legalmente diferenciadas. Aunque cada uno de ellos cumple funciones específicas, todos participan, de una u otra manera, en procesos que forman parte de una misma gestión financiera y que requieren información común, relacionada y consistente.

En este contexto, la interoperabilidad permite que la información circule entre los distintos organismos y sistemas sin perder su significado ni requerir nuevas interpretaciones o registros innecesarios. Su propósito no consiste solamente en hacer posible el intercambio de datos, sino en asegurar que una misma información sea comprendida y utilizada de manera uniforme a lo largo de todo su recorrido.

[73] *En parte ya conceptualizado en el punto 4.7.1. "La interoperabilidad", de este ensayo.*

La tecnología hace posible el intercambio de grandes volúmenes de información. La interoperabilidad hace posible que esa información conserve el mismo significado durante todo su recorrido.

Dos sistemas pueden encontrarse perfectamente conectados desde el punto de vista tecnológico y, sin embargo, no ser realmente interoperables si utilizan conceptos diferentes, aplican reglas distintas o interpretan de manera diversa una misma transacción. Por ello, la interoperabilidad no constituye simplemente un problema tecnológico. Requiere también acuerdos institucionales, conceptos comunes, reglas compartidas y criterios uniformes para generar, intercambiar y utilizar la información.

En el caso de los Sistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental (SIGEF), la interoperabilidad no es, por tanto, una opción tecnológica, sino una condición estructural indispensable para asegurar la coherencia del sistema en su conjunto y la integridad de la información presupuestaria, contable y económica (macro y microeconómica y fiscal).

6.2.2. Dimensiones de la interoperabilidad

En el contexto de lo anterior, pueden distinguirse las siguientes cuatro dimensiones o planos de la interoperabilidad, que responden a problemas de naturaleza diferente, pero todos ellos estrechamente relacionados entre sí y sin que el orden de exposición implique una jerarquía o importancia.

Ellas son:

- interoperabilidad técnica;
- interoperabilidad sintáctica;
- interoperabilidad normativa, institucional y organizacional
- interoperabilidad conceptual y semántica.

Todas estas dimensiones contribuyen al intercambio y a la utilización integrada de la información. Cada una de ellas aborda problemas y necesidades diferentes, pero complementarios. La interoperabilidad sólo alcanza su verdadera eficacia cuando todas actúan de manera coordinada, conformando un marco metodológico común que permite el funcionamiento integrado del sistema.

Las dos primeras pertenecen principalmente al ámbito de las tecnologías de la información y, por no ser el campo de nuestra experticia, nos ocuparemos muy brevemente de ellas**. Las dos restantes constituyen el núcleo sustantivo, no tecnológicos, del diseño de un SIGEFe,** son las que interesan particularmente en el presente trabajo y sobre las que nos extenderemos más delante en este capítulo.

a. Interoperabilidad técnica

La interoperabilidad técnica refiere a la capacidad de las infraestructuras informáticas, plataformas tecnológicas y aplicaciones para conectarse entre sí e intercambiar información mediante redes, protocolos, interfaces y servicios compatibles. Constituye el soporte físico y lógico que hace posible la comunicación entre los distintos componentes del sistema. Su

finalidad consiste en asegurar que los sistemas puedan comunicarse de manera estable, segura, eficiente y continua.

Esta dimensión comprende tanto las condiciones generales de infraestructura y conectividad como los mecanismos específicos mediante los cuales se relacionan las aplicaciones. Incluye, por tanto, la definición de arquitecturas tecnológicas compatibles, interfaces de programación, servicios de integración, mecanismos de mensajería y procedimientos de autenticación y control de acceso. También requiere establecer condiciones adecuadas de capacidad, rendimiento, disponibilidad, escalabilidad, monitoreo y recuperación ante fallas, de modo que el intercambio de información pueda sostenerse aun cuando aumenten el volumen de operaciones, el número de usuarios o la cantidad de sistemas interconectados.

La interoperabilidad técnica no exige necesariamente que todos los organismos utilicen las mismas aplicaciones, equipos o plataformas. Exige, en cambio, que sus soluciones tecnológicas puedan conectarse y comunicarse mediante reglas técnicas comunes, preservando la seguridad, integridad, disponibilidad y confidencialidad de la información. De este modo, cada sistema puede mantener sus funciones específicas y, al mismo tiempo, participar de una arquitectura común de intercambio e integración.

Comprende, entre otros aspectos:

- infraestructura informática, redes y protocolos compatibles;
- arquitecturas, interfaces y servicios de integración e intercambio de datos;
- mecanismos de identificación, autenticación y control de acceso;
- seguridad informática y protección de la información;
- capacidad, rendimiento, monitoreo y administración de los servicios;
- disponibilidad, respaldo, recuperación y continuidad operativa.

b. **Interoperabilidad sintáctica**

La interoperabilidad sintáctica consiste en la utilización de formatos, estructuras de datos, codificaciones y reglas de intercambio comunes que permitan a los distintos sistemas transmitir información de manera estructurada y automática. Su finalidad es asegurar que los datos puedan ser correctamente leídos y procesados desde el punto de vista formal, que conserven su integridad durante la transmisión y que cada uno ocupe la posición, formato y estructura previamente definidos.

Para ello, deben establecerse especificaciones comunes, suficientemente documentadas y conocidas por todos los sistemas participantes. Estas especificaciones deben estar sujetas a procedimientos de administración y control de cambios, de modo que cualquier modificación sea debidamente coordinada y no afecte la comunicación entre los sistemas.

El cumplimiento de estas condiciones permite que el sistema receptor reconozca y procese correctamente los datos recibidos. Sin embargo, no asegura que todos los sistemas les atribuyan el mismo significado, cuestión que corresponde a la interoperabilidad semántica. Para utilizar la información de manera verdaderamente integrada, no basta con que los datos estén correctamente estructurados y transmitidos: también es necesario que representen el mismo concepto en todos los sistemas que los intercambian.

Entre sus principales componentes pueden mencionarse:

- formatos y estructuras comunes para el intercambio de datos;
- reglas para la identificación, orden y características de los campos;
- esquemas comunes de codificación y representación de los datos;
- reglas de validación y control de integridad;
- mecanismos para la identificación y el tratamiento de errores;
- procedimientos para la actualización y el control de versiones

c. Interoperabilidad normativa, institucional y organizacional

Comprende el conjunto de leyes, reglamentos y demás normas **que** regulan la organización del Estado; las competencias, atribuciones y responsabilidades de los organismos públicos; los procesos formalmente establecidos; y las reglas que rigen la generación, validación, intercambio y uso de la información financiera gubernamental. Esta dimensión exige que las instituciones participantes actúen dentro de un marco de responsabilidades claramente definido y coordinado, de modo que la información pueda circular entre ellas con continuidad, oportunidad y trazabilidad.

d. Interoperabilidad conceptual y semántica

Es la dimensión que garantiza que los datos mantengan un significado único y formalmente establecido, de modo que sean interpretados sin ambigüedades por todos los sistemas y actores involucrados. Esta interoperabilidad orienta el diseño y la operación del sistema integrado mediante reglas comunes relativas a instituciones, cuentas, operaciones, clasificaciones y criterios de reconocimiento, registro e integración de datos, así como a la elaboración automática de estados y reportes previamente definidos. Lograrla exige definir, articular y mantener coherentes los conceptos, clasificadores, catálogos, códigos y reglas de registro utilizados por los distintos organismos y sistemas, de modo que la información fluya a lo largo de todo el ciclo de la gestión financiera sin perder consistencia ni significado.

La tecnología es un instrumento operativo indispensable para la implementación efectiva de los SIGEFe, pero no su fundamento. Sistemas técnicamente conectados pueden no ser interoperables si no comparten normas, reglas **y significados** dentro del marco institucional correspondiente. En nuestro campo, no existe interoperabilidad por el solo hecho de que los sistemas se encuentren “conectados”.

e. Alcance del análisis en este ensayo

En este ensayo se analizan específicamente la interoperabilidad normativa, institucional y organizacional y la interoperabilidad conceptual y semántica, dimensiones que corresponden al campo de conocimiento y experiencia del autor.

6.2.3. Interoperabilidad normativa, institucional y organizacional

a. Aspectos conceptuales

La interoperabilidad normativa, institucional y organizacional es la capacidad de los organismos, procesos y sistemas de información que integran el sector gubernamental para

generar, intercambiar y utilizar información financiera de manera coherente, coordinada y jurídicamente válida, sobre la base de un marco común de normas, competencias, responsabilidades y procedimientos formalmente establecidos.

En conjunto, la interoperabilidad normativa, institucional y organizacional constituye uno de los fundamentos no tecnológicos de los sistemas de información financiera gubernamental, y condiciona de manera decisiva su coherencia interna, su capacidad de integración, la calidad de la información producida y su utilidad para la toma de decisiones, la rendición de cuentas, la transparencia fiscal y la comparabilidad nacional e internacional.

Esta dimensión no sustituye a la interoperabilidad técnica y sintáctica, ni a la conceptual y semántica. Establece el marco jurídico-institucional y organizacional dentro del cual aquellas deben operar.

b. Interoperabilidad normativa[74]

La interoperabilidad normativa, en el ámbito de los Sistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental, refiere a la existencia, vigencia y aplicación coherente de un marco jurídico y reglamentario común que habilite, regule y otorgue validez a los procesos, registros, intercambios de información y productos generados por el sistema.

Si bien numerosas propuestas de análisis, reforma o cambio de paradigma en la administración pública pueden formularse en el plano teórico, doctrinario o comparado, su implementación efectiva exige, siempre y sin excepción, su encuadre dentro del marco jurídico vigente del respectivo ámbito institucional (Constitución, leyes, reglamentos, decretos, resoluciones y demás normas aplicables). Caso contrario, habría que intentar reformar el marco normativo.

La administración pública se encuentra inexorablemente sujeta al **principio de legalidad**, conforme al cual toda actuación, decisión o procedimiento administrativo debe fundarse en una norma que atribuya la competencia correspondiente. Por ello, no basta que una idea, técnica o práctica administrativa tenga relevancia teórica o difusión internacional: para aplicarla en un Estado determinado —y con mayor razón cuando afecta competencias institucionales o jurisdiccionales— debe contar con el respaldo jurídico que la habilite y regule.

Este principio de legalidad comprende plenamente a los SIGEF y se manifiesta, entre otros aspectos, en la existencia de normas de derecho público y administrativo que regulan:

- las bases jurídicas del régimen de gestión financiera pública;
- las atribuciones y responsabilidades de sus autoridades;
- los procedimientos administrativos y los requisitos de validez de sus actos y documentos;
- los efectos jurídicos de los registros y de la información producida;
- las condiciones para su intercambio, conservación, acceso y utilización;
- los mecanismos de control y rendición de cuentas;
- los regímenes de responsabilidad y sanción ante incumplimientos.

[74] *Desde el punto de vista del autor este es un tema central y excluyente en el caso de los SIGEFe-*

Sin ese marco, la información podría ser técnicamente correcta, pero carecería de la legitimidad necesaria para sustentar decisiones administrativas y financieras, así como la rendición de cuentas.

El marco normativo puede establecer o formalizar definiciones y reglas de carácter técnico. La elaboración técnica, articulación y aplicación coherente de los conceptos, clasificadores, códigos y reglas de registro corresponde al ámbito de la interoperabilidad conceptual y semántica, pero **siempre dentro del marco jurídico vigente y conforme a las normas que las regulan**.

La omisión o subestimación de este principio, frecuente en numerosos procesos de reforma administrativa en la región, ha sido causa recurrente de fracasos institucionales, debilidad en la sostenibilidad de los cambios y significativos desperdicios de recursos públicos.

En síntesis, la interoperabilidad normativa define el marco de **legalidad, legitimidad y obligatoriedad** dentro del cual el sistema debe operar.

c. Interoperabilidad institucional

La interoperabilidad institucional se refiere a la identificación y articulación de los órganos, entidades y unidades que participan en la producción, validación, integración, utilización, control y rendición de la información financiera gubernamental. Su finalidad es asegurar que cada función del sistema esté asignada a un responsable claramente determinado y se ejerza dentro de las competencias legalmente establecidas.

Comprende, entre otros aspectos:

- la identificación de los órganos centrales, entidades contables, organismos ejecutores y órganos de control;
- la delimitación de sus funciones, atribuciones y responsabilidades;
- la determinación de quiénes pueden originar, validar, registrar, transmitir, integrar, consultar o utilizar la información;
- la definición de las responsabilidades vinculadas con la calidad, oportunidad, integridad y trazabilidad de los datos;
- la asignación de facultades para dictar normas técnicas, resolver controversias y aprobar modificaciones relevantes;
- la estructura de gobernanza del SIGEFe y sus mecanismos de coordinación y decisión.

La interoperabilidad institucional traduce el marco normativo en una arquitectura concreta de actores, funciones y responsabilidades. Permite saber quién debe hacer qué, con qué autoridad y frente a quién debe responder.

d. Interoperabilidad organizacional

La interoperabilidad organizacional refiere a la capacidad administrativa efectiva de las estructuras y unidades participantes para aplicar coordinadamente las normas y responsabilidades institucionales mediante procesos, procedimientos y circuitos de información compatibles entre sí.

Su propósito es asegurar que la información financiera pública fluya de manera integrada, ordenada y consistente entre los distintos órganos del Estado, respetando las competencias formales, los circuitos de decisión y los mecanismos de gestión y control vigentes. No basta con definir adecuadamente las normas. Es igualmente necesario que las estructuras organizacionales sean capaces de aplicarlas de manera coordinada.

Comprende, entre otros aspectos:

- el diseño, la articulación y la operación de los procesos de gestión e información;
- la asignación operativa de tareas y la adecuada segregación de funciones;
- la definición de circuitos documentales, puntos de control y flujos de datos;
- los mecanismos de coordinación entre órganos rectores, entidades contables, servicios administrativo-financieros y unidades ejecutoras;
- los calendarios, protocolos y procedimientos para el intercambio de información;
- las instancias de resolución de problemas y coordinación interinstitucional;
- las capacidades administrativas y operativas necesarias para utilizar y sostener el sistema.

La interoperabilidad organizacional constituye, en definitiva, la capacidad efectiva de las instituciones para hacer operativas las normas y garantizar que la información financiera del SIGEFe circule conforme a las responsabilidades legalmente asignadas.

6.2.4. La interoperabilidad conceptual y semántica

a. Aspectos generales

La interoperabilidad conceptual y semántica es la capacidad de los organismos, personas y sistemas que integran un SIGEFe para comprender, representar, intercambiar y utilizar la información financiera gubernamental con conceptos, definiciones y significados comunes.

Sus dos componentes son analíticamente diferenciables, pero inseparables en la práctica. La interoperabilidad conceptual proporciona el marco común para entender la realidad que el sistema debe registrar; la interoperabilidad semántica asegura que ese marco se exprese de manera uniforme en los datos, clasificadores, registros, procesos y productos de información.

Sin una base conceptual y semántica común no es posible construir una interoperabilidad sostenible. Aun cuando existan normas adecuadas, responsabilidades institucionales claramente asignadas, procesos bien organizados y plataformas tecnológicas avanzadas, la falta de conceptos y significados compartidos conduce a que una misma realidad sea interpretada de manera diferente por los distintos organismos o sistemas. Ello afecta la coherencia del conjunto y dificulta o impide la integración de la información.

Esta dimensión constituye una condición esencial para que la información generada en el origen pueda ser utilizada, sin reinterpretaciones derivadas de diferencias de significado, a lo largo de todo el ciclo de la gestión financiera gubernamental.

b. Interoperabilidad conceptual

La interoperabilidad conceptual se basa en el uso compartido y consistente de conceptos, términos y definiciones que sustentan la gestión financiera gubernamental. Su propósito es asegurar que todos los actores, organismos y sistemas involucrados empleen un mismo lenguaje técnico y atribuyan idéntico significado a las nociones fundamentales utilizadas por el SIGEFe.

No se limita, por tanto, a uniformar palabras o expresiones. Supone acordar cómo se conciben y relacionan las principales categorías de la realidad gubernamental que el sistema debe representar: las entidades e instituciones públicas, los recursos, los gastos, los activos, los pasivos, el patrimonio, las transacciones, los hechos económicos y financieros, los documentos y los productos de información.

Comprende, entre otros aspectos:

- definiciones uniformes de los principales conceptos de la gestión financiera gubernamental;
- utilización consistente de la terminología técnica;
- criterios comunes para interpretar las categorías de información;
- eliminación de ambigüedades y duplicidades terminológicas;
- construcción de un vocabulario institucional compartido;
- definición de las relaciones básicas entre los conceptos que integran el modelo de información del sistema.

La interoperabilidad conceptual requiere contar con un glosario técnico oficial de la gestión financiera gubernamental, que ordene las definiciones, las relaciones básicas y los términos empleados por el sistema. El glosario constituye una referencia común para las normas, los clasificadores, los catálogos, los sistemas, los estados y los reportes.

En síntesis, la interoperabilidad conceptual proporciona el lenguaje común sobre el cual se construye y opera el sistema.

c. Interoperabilidad semántica

La interoperabilidad semántica asegura que los conceptos comunes definidos para el sistema mantengan un significado único, coherente y consistente cuando se traducen en datos, códigos, registros, clasificaciones, procesos y productos de información.

Su finalidad consiste en asegurar que una misma transacción sea reconocida, clasificada, registrada, procesada e integrada de igual manera a lo largo de todo el ciclo de la gestión financiera gubernamental, cualquiera sea el organismo que la origine, el sistema que la procese o el estado o reporte que deba producirse posteriormente.

En consecuencia, no se limita al intercambio de datos entre aplicaciones. Su propósito esencial es asegurar que esos datos representen la misma realidad presupuestaria, contable y económica en todos los componentes del sistema, mediante reglas uniformes de reconocimiento, clasificación, registro, procesamiento e integración.

La interoperabilidad semántica se manifiesta principalmente mediante:

- la asignación de un significado único a cada dato, código y categoría de información;
- el uso común de clasificadores, planes de cuentas, catálogos y tablas de equivalencias;
- la aplicación uniforme de criterios de reconocimiento, medición, registro y clasificación;
- la definición de relaciones consistentes entre las dimensiones presupuestarias, contables y económicas;
- la utilización de modelos de información, diccionarios de datos y reglas de validación semántica compatibles entre los sistemas participantes;
- la generación de estados y reportes a partir de información registrada e integrada bajo criterios previamente definidos.

Cuando esta interoperabilidad ha sido correctamente diseñada, una transacción registrada una sola vez puede alimentar los distintos procesos y productos del SIGEFe sin recodificaciones, reinterpretaciones ni conciliaciones originadas en diferencias de significado. Ello no elimina los controles, validaciones o procesos de consolidación que correspondan; evita, en cambio, los reprocesos artificiales derivados de definiciones incompatibles.

En síntesis, la interoperabilidad semántica convierte el lenguaje y el modelo conceptual compartidos en reglas operativas que permiten que la información conserve su significado desde su registro inicial hasta su presentación en estados, reportes e indicadores.

Estas condiciones se materializan en las reglas comunes que gobiernan el funcionamiento integrado del sistema, las cuales se desarrollan en el apartado 6.3. siguiente.

6.2.5. Síntesis integradora

Las dimensiones no tecnológicas desarrolladas precedentemente constituyen el fundamento jurídico, institucional, organizacional y metodológico sobre el cual se apoya la organización y el funcionamiento de un Sistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental.

Cada una de ellas cumple una función específica y complementaria:

- La **interoperabilidad normativa** establece el marco jurídico que habilita, regula y legitima el funcionamiento del sistema.
- La **interoperabilidad institucional** identifica a los organismos participantes y delimita sus funciones, atribuciones, responsabilidades y facultades de decisión.
- La **interoperabilidad organizacional** transforma esas normas y responsabilidades en procesos, circuitos de trabajo, mecanismos de coordinación y capacidades operativas.
- La **interoperabilidad conceptual** asegura que todos los participantes compartan un mismo lenguaje técnico y un modelo común de la realidad que el sistema debe representar.
- La **interoperabilidad semántica** garantiza que los datos y la información mantengan un significado único y consistente, y que se apliquen reglas comunes para su reconocimiento, clasificación, registro, procesamiento e integración.

Ninguna de estas dimensiones puede operar aisladamente. Las normas requieren instituciones responsables de aplicarlas; estas necesitan organizaciones capaces de convertirlas en procesos efectivos; y todos los participantes deben utilizar conceptos, datos y reglas de registro con significados comunes. Sólo sobre esa base la interoperabilidad técnica

y sintáctica puede hacer posible el intercambio y la integración operativa de información oportuna, confiable y útil para la gestión, el control y la rendición de cuentas.

6.3. LAS REGLAS BÁSICAS DE DISEÑO Y OPERACIÓN DEL SIGEF

La interoperabilidad semántica encuentra su expresión práctica mediante un conjunto de reglas que gobiernan el diseño y la operación del sistema.

Estas reglas no constituyen simples recomendaciones metodológicas. Representan las condiciones necesarias para que un SIGEFe pueda operar verdaderamente como un sistema integrado y producir automáticamente información confiable y oportuna para todos sus usuarios, respetando estrictamente la normativa vigente y asegurando, al mismo tiempo, un elevado nivel de eficiencia operativa.

Para que ello sea posible, el sistema debe garantizar su coherencia interna, su plena capacidad de integración y la calidad de la información producida, de modo que esta resulte útil para la toma de decisiones, la gestión, el control, la rendición de cuentas, la transparencia fiscal y la comparabilidad tanto a nivel nacional como internacional.

Alcanzar estos objetivos exige definir con precisión las condiciones básicas —o reglas de funcionamiento— que deben regir el diseño y la operación del SIGEFe. Desde la experiencia acumulada durante varias décadas en el diseño e implementación de estos sistemas, considero conveniente distinguir dos grandes grupos de reglas.

El primero comprende aquellas de carácter esencial cuya ausencia compromete la viabilidad misma del sistema.

El segundo, reúne las principales reglas instrumentales destinadas a fortalecer la calidad, oportunidad, trazabilidad y utilidad de la información producida.

6.3.1. Reglas de carácter esencial

Entre las reglas de carácter esencial se destacan las siguientes:

✓ Atención a requerimientos legales

Debe permitir cumplir con todos los requerimientos legales en materia de producción de estados de ejecución presupuestaria, contables, económicos y fiscales.

✓ **Organización transaccional del sistema por entidad contable**

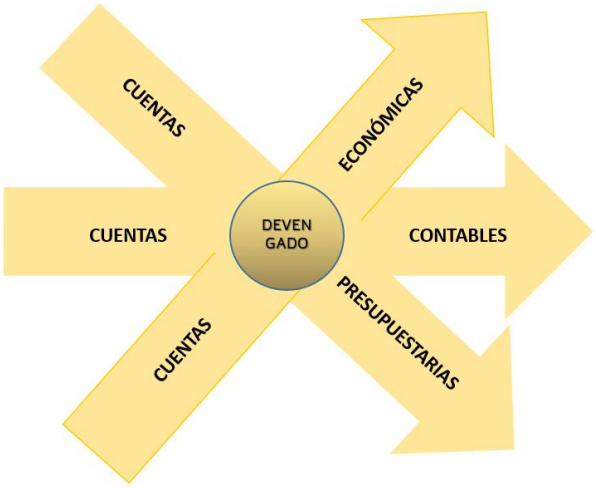
El sistema de registros transaccionales se debe organizar y operar en forma analítica por entidad contable (unidad institucional), definida esta conforme a criterios conceptuales y terminológicos ya vistos. Cada entidad contable es responsable de generar estados y reportes financieros propios. Los datos y resultados que se requieran por los distintos niveles agregados del “Gobierno General”, se generan mediante procesos de consolidación.

✓ **Sistema Armonizado de Cuentas**

Debe existir una armonización completa y explícita entre los sistemas de cuentas de bienes y servicios, presupuestarias, contables, económicas y fiscales. Dicha armonización implica su interrelación automática y requiere que el Sistema Armonizado de Cuentas sea definido desde el inicio del diseño del SIGEF. En este contexto debe recordarse que en materia de diseño de estructura de cuentas las únicas variables a disposición son los clasificadores presupuestarios y, en parte, el catálogo de cuentas contables.

✓ **Uso del "devengo" como momento de enlace entre sistemas de cuentas**

El registro contable del "devengo" /" devengado" /"causado", en todas las transacciones que lo ameriten, constituye un requisito inexcusable y opera como enlace entre los distintos sistemas de cuentas (bienes y servicios, presupuestales, contables, macroeconómicas y fiscales). Ello requiere de una previa, correcta y homogénea definición, aprobación y uso de dicho momento contable acorde con estándares internacionales.[75]



✓ **Cobertura integral de las transacciones con impacto patrimonial**

Se deben registrar en el sistema todas las transacciones que tengan, o puedan llegar a tener, efectos sobre el patrimonio de la entidad contable en cuestión, sean estas de carácter presupuestario o no presupuestario, tales como movimientos entre cuentas bancarias, depreciación, provisiones, baja de bienes, administración de almacenes, regularizaciones, incobrables y cualquier otro hecho no presupuestario con impacto económico o financiero.

✓ **Registro único de las transacciones**

Toda transacción con efecto económico-financiero que impacte en el sistema debe registrarse una única vez. A partir de ese registro único, el sistema debe generar automáticamente todos los efectos derivados que correspondan, garantizando que este sea utilizado de manera uniforme. El registro único elimina duplicaciones, reduce inconsistencias, mejora la eficiencia operativa y fortalece la trazabilidad de la información.

✓ **Interoperabilidad en un entorno de ecosistemas**

[75] *Ver 3.5. El devengo como base del registro.*

En los modernos entornos de interoperabilidad, el SIGEF deja de funcionar como una aplicación aislada para integrarse dentro de un ecosistema de información financiera gubernamental. En consecuencia, el diseño del sistema debe prever desde su origen la interacción permanente con otros sistemas institucionales, preservando siempre el significado uniforme de la información mediante reglas semánticas compartidas.

6.3.2. Reglas de carácter instrumental[76]

✓ **Cobertura integral de los procesos financieros**

En materia de procesos financieros, el sistema debe abarcar desde las proyecciones de ingresos, gastos y financiamiento previstas en la programación macroeconómica hasta la integración y rendición anual de cuentas presupuestarias y contables.

✓ **Generación automática y oportuna de estados y reportes establecidos**

Los estados de ejecución presupuestaria, los asientos y libros de contabilidad, los reportes financieros, económicos y fiscales, así como los procesos de consolidación que correspondan, deben poder generarse en forma automática y con la mayor oportunidad posible, de acuerdo con la naturaleza y periodicidad de cada producto de información.

✓ **Información para la toma de decisiones**

Los datos analíticos y agregados que procese y genere el sistema deben poder mostrarse con pertinencia, oportunidad, confiabilidad y claridad, a fin de constituirse en una de las principales herramientas de soporte para la toma de decisiones por parte de los responsables de la programación macroeconómica, la política fiscal, la gestión financiera y el control.

✓ **Información oportuna sobre la gestión**

El sistema debe informar en tiempo real o con la mayor oportunidad posible a los responsables de la gestión administrativo-financiera de instituciones, entidades, programas, proyectos y otras unidades administrativas que lo requieran sobre el grado de avance de los procesos bajo su responsabilidad.

✓ **Cumplimiento de normas contables y de auditoría**

Todas las transacciones que se registren en el sistema sobre la gestión financiera, presupuestarias o no presupuestarias, así como los estados que se generen, deben cumplir con las normas y políticas nacionales y con las normas internacionales de contabilidad formalmente adoptadas por el país, así como con las de control interno, asegurando las pistas de auditoría necesarias para su adecuada fiscalización.

[76] Se exponen las que se consideran más relevantes y se señala que el orden de la presentación no indica importancia

✓ **Identificación del momento del proceso y de la responsabilidad**

Todo registro en el sistema debe identificar la instancia del proceso en que se realizó, el funcionario responsable y su fuente institucional.

✓ **Registro en el lugar del hecho económico**

Las transacciones deben tender a ser registradas en el mismo lugar donde ocurren los hechos que las motivan o en el lugar más cercano posible, asegurando que el significado de la operación y su tratamiento no se alteren por el punto de captura del dato.

✓ **Registro de todos los momentos contables establecidos**

Deben registrarse en el sistema todos los momentos establecidos por los sistemas de presupuesto y financiamiento ya mencionados, así como aquellos otros definidos en el diseño del sistema por las autoridades competentes.

✓ **Gestión de la Cuenta Única del Tesoro**

El sistema debe informar diariamente y, en lo posible, en tiempo real, el saldo disponible y proyectado de la Cuenta Única del Tesoro, de modo que facilite la gestión oportuna de las disponibilidades y, cuando corresponda, la colocación temporal de los excedentes en el mercado financiero.

✓ **Bienes y servicios**

En materia de bienes y servicios, el sistema debe utilizar la clasificación CPC desde el comienzo del registro de las transacciones —por ejemplo, desde la solicitud de suministros— y durante todo el resto del ciclo financiero, asegurando la consistencia de la clasificación a lo largo de todas las etapas del proceso.

Además, se debe prever la utilización de la CIIU y del UNSPSC en las instancias en que los sistemas usuarios lo requieran, pero no más allá del momento administrativo de la contratación. Es de importancia superlativa que el Clasificador por Objeto del Gasto esté relacionado con la CPC.

✓ **Consolidación automática**

Se debe programar y diseñar el sistema para automatizar los procesos de agregación y consolidación de cuentas, sobre la base de reglas comunes de validación y eliminación. Las excepciones, conciliaciones y ajustes que requieran intervención deberán quedar documentados y ser plenamente trazables.

✓ **Criterio de costo-beneficio**

Se debe tener presente en forma permanente el criterio de costo-beneficio para la ejecución de actividades de procesamiento de información y la elaboración de reportes analíticos o desagregados.

✓ **Identificación del destinatario y del contenido**

La información generada por el sistema debe señalar con precisión el sujeto económico al que corresponde recepcionarla, el contenido de la información que muestra, la fecha de su elaboración y el período o intervalo temporal que abarca, asegurando la concordancia entre los datos presentados y los requeridos.

✓ **Seguridad de la información**

La información que procese el sistema debe estar protegida física y lógicamente contra el acceso no autorizado y el fraude, mediante políticas adecuadas de administración de datos, sin afectar la integridad de los registros.

✓ **Articulación físico-financiera**

Debe proveer la información financiera requerida para su articulación con la información física, a fin de avanzar en la evaluación presupuestaria y la gestión por resultados, sobre la base de criterios comunes que permitan vincular ambas dimensiones sin reinterpretaciones.

✓ **Calidad de la información**

La información que genere el sistema debe cumplir con los criterios de calidad de accesibilidad, presentación, pertinencia, oportunidad, fiabilidad y transparencia.

✓ **Trazabilidad absoluta**

Desde cualquier instancia del proceso debe ser posible rastrear la transacción hasta su origen, así como seguir su recorrido posterior al momento elegido, preservando en todo momento el significado y el tratamiento semántico de la operación.

Alcance del SIGEFe frente a los módulos de proyección y análisis

El SIGEFe puede contar con módulos que, a partir de la información procesada y generada por su núcleo transaccional, elaboren proyecciones fiscales apoyadas en la programación macroeconómica y en diversos modelos analíticos, incluidos aquellos que emplean inteligencia artificial. Sin embargo, esas proyecciones trascienden el ámbito propio de la información respaldada por registros y documentos comprobatorios, que constituye la base conceptual de un SIGEF.

La interoperabilidad es, ante todo, una cuestión normativa, institucional, organizacional, conceptual y semántica; la tecnología hace posible su aplicación operativa.

6.4. BASES PARA EL PROCESAMIENTO LÓGICO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL SIGEF

6.4.1. Aspectos generales

Los criterios que se desarrollan en este apartado constituyen la base del procesamiento lógico de todo SIGEF. Se analizará primero el caso de un **SIGEF transaccional institucional**, organizado alrededor de una entidad contable pública central y responsable de registrar y procesar directamente los hechos de gestión que le corresponden.

Esta forma de procesamiento representa el núcleo esencial de la gestión financiera gubernamental. En ella, los hechos administrativos y económico-financieros se identifican, documentan, clasifican, registran y procesan conforme a reglas previamente definidas, a fin de generar los estados, reportes e indicadores propios de la entidad contable.

El procesamiento constituye el vínculo entre los hechos administrativos y económico-financieros que ocurren en la gestión pública y los productos de información que el sistema debe generar. Su adecuada definición es esencial para que los datos originados en las distintas transacciones puedan transformarse, mediante reglas previamente establecidas, en información presupuestaria, contable, económica y fiscal integrada, consistente, oportuna y verificable.

La interoperabilidad, la integración y el procesamiento son dimensiones estrechamente relacionadas, pero no idénticas. La interoperabilidad permite que las entidades, procesos y sistemas intercambien y utilicen información compatible, sin perder sus respectivas funciones y responsabilidades. La integración asegura que esa información pueda relacionarse y procesarse como parte de un mismo sistema de gestión financiera. El procesamiento, finalmente, aplica las reglas necesarias para transformar los datos recibidos en los distintos productos de información requeridos.

Por ello, el procesamiento no debe entenderse como una cuestión exclusivamente informática. Expresa la lógica mediante la cual los hechos de gestión son identificados, registrados, clasificados, validados, relacionados y transformados en información útil para la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas. Las secuencias que se desarrollan a continuación no pretenden trasladarse literalmente a la programación de las aplicaciones; constituyen, sin embargo, una referencia indispensable para el diseño metodológico, funcional y operativo del SIGEF transaccional institucional.

Una vez definidos los productos de información y establecidas las condiciones metodológicas, contables y de interoperabilidad, así como las reglas de registro aplicables, corresponde determinar la lógica mediante la cual las transacciones serán registradas, clasificadas, relacionadas y procesadas. Ello comprende la determinación de los momentos de registro, las secuencias de integración y las relaciones necesarias para generar, a partir de un mismo hecho económico-financiero, los distintos efectos presupuestarios, contables, económicos y fiscales que correspondan.

6.4.2. Bases conceptuales del procesamiento del SIGEF transaccional institucional

Desde una perspectiva sistémica, el SIGEF transaccional institucional puede concebirse como un sistema integrado de transformación de datos en información. Los hechos administrativos y económico-financieros que ocurren en la gestión pública constituyen el origen de las transacciones. Los documentos, comprobantes y datos que las respaldan alimentan los registros del sistema. Mediante reglas predeterminadas de registro, clasificación, validación e integración, esos registros se transforman en estados, reportes, indicadores y agregados destinados a la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas.

La lógica de procesamiento no es arbitraria. Debe responder simultáneamente a los requerimientos constitucionales y jurídicos del régimen presupuestario público; a las necesidades de gestión e información financiera de las entidades; y a las exigencias técnicas necesarias para relacionar el presupuesto, la contabilidad y los estados y reportes económicos.

Como en todo sistema de información, el diseño del SIGEF transaccional institucional debe comenzar por la identificación de los productos de salida requeridos por los distintos niveles de decisión, gestión y control. A partir de tales requerimientos se determinan los datos de entrada, las estructuras de clasificación, las reglas de procesamiento y los mecanismos de integración necesarios para producir información coherente, integrada y oportuna.

La secuencia lógica general puede expresarse de la siguiente manera:

Hechos administrativos y económico-financieros → documentos y datos de respaldo → registro único en origen → clasificación, validación e integración → estados y reportes.

Cada eslabón de esa secuencia cumple una función específica. Los hechos de gestión originan derechos, obligaciones, movimientos de recursos, modificaciones presupuestarias o variaciones patrimoniales. Los documentos y datos de respaldo permiten identificarlos y acreditarlos. El registro único incorpora la información al sistema; la clasificación, validación e integración le asignan significado y la relacionan con los demás elementos del sistema; y los estados y reportes expresan sus resultados en formas útiles para los distintos usuarios.

Sobre la base de esta lógica general, corresponde establecer una regla fundacional para el diseño del sistema y, posteriormente, distinguir las secuencias correspondientes a las transacciones presupuestarias y no presupuestarias.

6.4.3. Incorporación de los atributos requeridos desde el origen

La eficiencia, consistencia y confiabilidad del SIGEF transaccional institucional dependen, en gran medida, de la calidad y amplitud de la información incorporada en el registro inicial de cada transacción. La información analítica que no ingresa al sistema en el momento oportuno difícilmente podrá incorporarse posteriormente sin recurrir a procedimientos alternativos, generalmente más costosos, menos eficientes y expuestos a mayores riesgos de inconsistencia.

Por ello, el diseño metodológico debe asegurar que cada transacción incorpore desde su origen todos los atributos necesarios para generar automáticamente los distintos productos de información requeridos. Ello comprende, según el caso, la identificación de la entidad contable y de la unidad ejecutora; la identificación del bien o servicio, el objeto del gasto o la naturaleza del ingreso; las clasificaciones presupuestarias aplicables; las cuentas contables relacionadas; la fuente de financiamiento; la identificación del acreedor o deudor; la moneda; el proyecto, programa o actividad; y los demás trazadores que permitan responder a requerimientos de gestión, control o análisis.

Esta regla admite una formulación sencilla, pero decisiva: todo registro, directo o generado automáticamente, debe quedar respaldado por el acto administrativo que corresponda y por los comprobantes pertinentes. La calidad de los productos de información depende de la calidad de los datos incorporados en el origen. ***"Lo que no entra, no sale".***

6.4.4. Transacciones presupuestarias y no presupuestarias

A los efectos del procesamiento de la información financiera, corresponde distinguir dos grandes categorías de transacciones: las presupuestarias y las no presupuestarias.

Las **transacciones presupuestarias** son aquellas vinculadas con el ciclo de formulación, aprobación, modificación, ejecución, seguimiento y evaluación del presupuesto público, tanto en materia de ingresos como de gastos. Constituyen el núcleo principal del procesamiento del sistema, particularmente en el caso de los gastos públicos, debido a la multiplicidad de etapas legales y administrativas que deben registrarse y controlarse durante su ejecución.[77]

Las **transacciones no presupuestarias** son operaciones con impacto económico, financiero o patrimonial que no recorren las etapas de ejecución presupuestaria. Sus registros se incorporan, a través de los módulos o sistemas de origen correspondientes, directamente a la contabilidad patrimonial de la entidad contable, sin pasar por los estados de ejecución presupuestaria.

La distinción no implica que unas transacciones sean más importantes que otras. Indica, simplemente, que su lógica de registro es diferente. Las transacciones presupuestarias deben respetar las etapas y autorizaciones previstas por la normativa de presupuesto; las no presupuestarias deben reconocerse en el momento en que ocurre el hecho económico-financiero que les da origen, aun cuando no exista una etapa previa de ejecución presupuestaria.

6.4.5. Secuencia lógica del procesamiento de la información presupuestaria [78]

- **De los gastos**

[77] *Siempre que el sistema presupuestario funcione como lo hace actualmente en la mayor parte de los países de la región, solo se presupuesta como gasto, aquello que, tarde o temprano, culmina con un pago...*
[78] *Para simplificar la exposición, no se mencionan las operaciones de crédito público - desembolsos y amortización de la deuda -, que en general siguen los mismos parámetros.*

En el ámbito gubernamental, la gestión financiera de los gastos se organiza primordialmente alrededor del presupuesto legalmente aprobado y de su ejecución. Esta ejecución origina la mayor parte de los registros administrativos y financieros del sistema, pues en ella se materializan las autorizaciones otorgadas por el Poder Legislativo y las decisiones de gestión adoptadas por los organismos competentes.

La primera incorporación de datos vinculada con el proceso de gasto debe identificar adecuadamente el bien, servicio, obra u otro objeto que se procura adquirir o contratar. Cuando corresponda, deberá utilizarse la Clasificación Central de Productos (CPC) para identificar el producto. La Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), por su parte, podrá utilizarse para identificar la actividad económica del proveedor o productor, pero no sustituye a la CPC en la clasificación de los bienes y servicios adquiridos.

A partir de ese registro inicial y de las etapas posteriores de ejecución presupuestaria, el SIGEF debe generar los efectos que correspondan en los distintos ámbitos de información. Las modificaciones presupuestarias, afectaciones preventivas, compromisos, devengados, pagos, ajustes y regularizaciones deben quedar registrados dentro del marco jurídico establecido por la normativa vigente. Mediante relaciones previamente definidas entre los clasificadores presupuestarios, las cuentas contables y los demás trazadores, esas operaciones producirán los registros y reportes presupuestarios, contables y económicos correspondientes.

Esta secuencia responde a la lógica jurídico-presupuestaria propia de los Estados republicanos, en los cuales el Poder Legislativo autoriza el gasto mediante la ley de presupuesto y los demás poderes deben respetar sus límites y rendir cuentas sobre su ejecución. Por esa razón, en el ámbito del Gobierno General, una parte importante de los registros contables vinculados con el gasto se genera automáticamente a partir de las transacciones presupuestarias, mediante relaciones y reglas previamente aprobadas. El presupuesto y la contabilidad no constituyen, por tanto, fuentes separadas de información: son expresiones distintas y relacionadas de los mismos hechos de gestión.

Las transacciones presupuestarias vinculadas con los gastos presentan, en principio, un mayor grado de complejidad operativa y metodológica que las correspondientes a los ingresos. Ello se debe a la multiplicidad de etapas legales y administrativas que preceden o acompañan a la adquisición de bienes y servicios, a la ejecución de obras, al otorgamiento de transferencias y a las demás modalidades de gasto público.

Este orden de registro explica muchas de las dificultades observadas cuando se intentó trasladar a entidades gubernamentales soluciones concebidas principalmente para el ámbito empresarial. En las entidades empresariales, la contabilidad suele constituir el eje inicial del registro, mientras que el presupuesto cumple habitualmente una función predominantemente gerencial. En la gestión financiera gubernamental, en cambio, son las etapas de ejecución presupuestaria —en particular, aquellas que reconocen el devengo de los gastos— las que dan lugar, conforme a reglas previamente definidas, al correspondiente registro contable. Algunas de las recientes evoluciones tecnológicas, en parte ya disponibles, apuntan a la simultaneidad de los registros, pero la lógica secuencial del proceso del gasto seguirá vigente.

- **De los ingresos**

Desde el punto de vista presupuestario, los ingresos suelen presentar una secuencia más simple que la de los gastos. Habitualmente y como ya se ha visto, no requieren las múltiples etapas administrativas propias de la ejecución del gasto. Sin embargo, ello no significa que su procesamiento sea menos relevante, pues la recaudación puede originar derechos, obligaciones, créditos, pasivos, devoluciones, compensaciones y otras variaciones patrimoniales que deben reconocerse adecuadamente e incorporarse a la contabilidad patrimonial de la entidad contable central.

En muchos países, el devengado de los ingresos tributarios y aduaneros no forma parte explícita de los registros de ejecución presupuestaria. Aun así, cuando exista un derecho exigible a favor del Estado, deberá incorporarse oportunamente a la contabilidad patrimonial y a los estados y reportes contables y económicos que correspondan. La recaudación efectiva constituye un momento fundamental, pero no debe ocultar la existencia previa de derechos de cobro, obligaciones de devolución u otros hechos económicos relevantes.

Si la recaudación está centralizada en la entidad contable central (Tesoro), el proceso se simplifica. La entidad que percibe los recursos y administra los débitos, créditos, activos y pasivos derivados de la recaudación forma parte de la propia contabilidad institucional de la entidad titular. En tales casos, la información presupuestaria y patrimonial puede integrarse directamente dentro de la entidad contable correspondiente.[79]

La situación se vuelve más compleja cuando las funciones de recaudación tributaria o aduanera son ejercidas por entidades descentralizadas que actúan por mandato legal. La descentralización operativa no modifica, por sí misma, la titularidad económica y patrimonial de los recursos, derechos y obligaciones administrados. Cuando éstos pertenecen al Tesoro o a la entidad contable central, los débitos, créditos, activos, pasivos y variaciones patrimoniales derivados de la gestión tributaria y aduanera deben reconocerse en la contabilidad institucional de la entidad que tiene dicha titularidad, salvo que una norma constitucional o legal disponga expresamente otra cosa.

El SIGEF deberá prever, en esos casos, las reglas de interoperabilidad, los registros de enlace y los mecanismos de conciliación necesarios para que la información administrada por la entidad recaudadora se incorpore oportunamente a la contabilidad institucional correspondiente, sin alterar las competencias operativas ni las responsabilidades de cada organismo.

Cualquiera sea el caso institucional, y cuando corresponda abordar los ingresos, debe preverse que la información declarada por los contribuyentes sobre los bienes y servicios y la actividad que desarrollan, clasificada conforme a la CPC y la CIIU, es absolutamente útil para analizar los respectivos canales de producción, distribución y comercialización. La información impositiva así ordenada, debidamente cruzada con la generada por los respectivos responsables de las estadísticas económicas en el marco del SCN, permitirá detectar inconsistencias, estimar niveles probables de subdeclaración y orientar las acciones de fiscalización hacia posibles situaciones de evasión fiscal.

[79] *Ver Capítulo 5 – Anexo B.*

6.4.6. Secuencia de las transacciones no presupuestarias

Las transacciones no presupuestarias requieren una atención específica porque, aunque no recorren las etapas de ejecución del presupuesto, pueden producir efectos significativos sobre la situación financiera y patrimonial del Estado. Su registro no debe quedar relegado a ajustes posteriores ni depender exclusivamente del cierre contable anual.

La depreciación de los activos fijos; la constitución, actualización o reversión de provisiones; los movimientos entre cuentas bancarias; las colocaciones de tesorería; las bajas y deterioros de bienes; el reconocimiento de incobrables; la actualización de saldos en moneda extranjera; las obligaciones derivadas de juicios; y las operaciones en especie o de canje, cuando no correspondan a la ejecución presupuestaria, son ejemplos de hechos que deben reconocerse cuando ocurre el motivo económico-financiero que los origina. En estos casos, el sistema debe contar con procedimientos y datos de origen que permitan producir simultáneamente los registros contables y los efectos económicos que correspondan.

Ello exige una adecuada articulación entre el SIGEF y los sistemas o procesos que generan la información primaria: administración de bienes, administración tributaria, crédito público, incobrables, gestión de juicios y demás ámbitos pertinentes. La interoperabilidad no reemplaza el registro en origen; permite que la información producida por esos ámbitos, bajo responsabilidades claramente definidas, ingrese al SIGEF con significado uniforme y en el momento oportuno.

6.4.7. Particularidades metodológicas del SIGEF gubernamental

En el diseño conceptual, funcional y tecnológico de un SIGEF institucional existen algunas particularidades metodológicas que deben tenerse claramente definidas desde el comienzo, ya que condicionan la forma en que se registran, relacionan y procesan las transacciones y, en consecuencia, la calidad de la información que posteriormente podrá generar el sistema.

Entre ellas, interesa destacar las siguientes*:*

a. Cuentas modificables y no modificables

Cuando se aborda el diseño conceptual y funcional del Sistema Integrado de Cuentas de un SIGEF, la magnitud y diversidad de las cuentas y clasificaciones involucradas puede ser enorme y alcanzar varios miles de conceptos.

Por ello, una de las primeras decisiones que deben adoptar los responsables del diseño consiste en identificar cuáles de esos agrupamientos, segmentos o conjuntos de cuentas pueden ser creados o modificados y cuáles deben considerarse marcos metodológicos preexistentes e inalterables que el sistema debe respetar.

En principio, las cuentas y clasificaciones correspondientes a los sistemas macroeconómicos, a las estadísticas fiscales y a las clasificaciones internacionales de bienes, servicios y actividades económicas no pueden ni deben ser modificadas por los diseñadores del SIGEF. Constituyen marcos conceptuales y metodológicos previamente definidos, que el sistema

debe respetar y utilizar como referencia para generar información compatible con los estándares nacionales e internacionales aplicables.

A partir de esta restricción, las principales posibilidades de intervención del diseñador se concentran en las cuentas presupuestarias y contables.

Sin embargo, como ya se analizó oportunamente, el margen de modificación de las **cuentas contables** también es relativamente limitado, especialmente en lo que se refiere a sus estructuras básicas y agregadas. El plan de cuentas debe responder a los requerimientos de la contabilidad patrimonial y permitir la generación de los estados financieros correspondientes conforme con los criterios contables adoptados por cada país. Por ello, sus principales categorías no pueden definirse arbitrariamente.

Por el contrario, el grado de flexibilidad de las **cuentas presupuestarias** es considerablemente mayor. Aunque deben responder a fundamentos institucionales, jurídicos, económicos y sistémicos claramente definidos, existe un margen más amplio para su creación, adaptación y desagregación, de acuerdo con las necesidades de gestión e información de cada país.

Esta diferencia, como ya se expuso, resulta especialmente importante para el diseño del Sistema Armonizado de Cuentas (SAC).

En consecuencia, el diseño de las cuentas de un SIGEF no consiste en modificar libremente todos los "patrones" que participan en el sistema, sino en **reconocer las restricciones existentes y construir, dentro de los espacios disponibles, las relaciones que permitan integrar estructuras conceptuales y metodológicas diferentes**.

b. El registro inicial en las transacciones

En el caso de los gastos en bienes y servicios —que originan una parte sustancial de los registros presupuestarios—, la solicitud de adquisición o contratación constituye habitualmente el primer registro relevante dentro del proceso de ejecución presupuestaria, asociándose normalmente con la afectación preventiva del crédito disponible.

En un SIGEF correctamente integrado, este registro inicial no debe limitarse a la dimensión presupuestaria. Debe incorporar, desde su origen, los datos y elementos de clasificación necesarios para que la operación pueda relacionarse posteriormente con los distintos procesos y sistemas que requieran utilizarla.

En tal sentido, la solicitud debe asociarse, según corresponda, con los clasificadores CPC para identificar al bien o servicio requerido y, cuando el proveedor o productor se encuentre identificado, con la CIIU correspondiente a su actividad económica. En los procesos de adquisiciones y contrataciones deberá incorporarse, además, el código UNSPSC que corresponda.

Esta incorporación temprana de las estructuras de clasificaciones permite vincular automáticamente una misma operación con múltiples efectos del sistema. La identificación mediante el CPC permite, asimismo, relacionar el requerimiento con la naturaleza económica

del bien o servicio y establecer las correspondientes vinculaciones con los clasificadores presupuestarios, las cuentas patrimoniales y específicamente las existencias y los inventarios.

Antes de iniciar un procedimiento de adquisición, el sistema debería permitir verificar la eventual disponibilidad del bien requerido en almacenes o depósitos de la propia entidad y, cuando corresponda, en otros ámbitos autorizados del ecosistema. Ello permite evitar compras innecesarias y favorece una utilización más eficiente de los recursos públicos. Sólo cuando las existencias disponibles resulten inexistentes o insuficientes corresponderá activar el respectivo procedimiento de compras y contrataciones.

En este proceso, el código UNSPSC cumple una función específica, principalmente vinculada con la identificación normalizada de los bienes y servicios durante el proceso de adquisición y contratación.

Los códigos CPC y CIIU, en cambio, responden a finalidades diferentes y poseen un alcance más amplio dentro del sistema, ya que permiten relacionar las transacciones con las clasificaciones económicas utilizadas para la generación de estados y reportes financieros y la elaboración de los agregados económicos nacionales.

Por esta razón, no resulta metodológicamente adecuado integrar o sustituir los clasificadores presupuestarios del gasto mediante cuentas o códigos del UNSPSC. Se trata de instrumentos construidos con finalidades diferentes y su vinculación indiscriminada complica innecesariamente la gestión sin aportar beneficios operativos ni información adicional útil para la toma de decisiones.

Cada clasificador debe cumplir, por lo tanto, la función específica para la cual fue concebido, estableciéndose entre ellos las relaciones necesarias mediante matrices, tablas de correspondencia u otros mecanismos de integración.

Todo ello evidencia que, en un entorno de interoperabilidad, el registro inicial de las transacciones constituye un punto crítico del funcionamiento del SIGEF. Es a partir de ese momento cuando comienza a estructurarse la integración entre presupuesto, adquisiciones, almacenes, contabilidad patrimonial y los demás sistemas complementarios de información.

Por ello, la calidad del registro inicial condiciona, en gran medida, las posibilidades posteriores de integración y generación automática de información.

c. El devengo y la integración contable

En forma complementaria a los mecanismos de integración automática anteriormente señalados, la articulación entre presupuesto, contabilidad patrimonial y cuentas macroeconómicas y fiscales se perfecciona particularmente en el momento del devengo de las transacciones.

Como ya se desarrolló anteriormente, el devengo constituye, en términos generales, el criterio de reconocimiento aplicable a la contabilidad y a los estados y reportes económicos, así como a aquellos presupuestarios que se elaboran sobre esa base.

Esta condición metodológica convierte al "devengo" en uno de los principales puntos de articulación entre los distintos universos de información del SIGEF.

En consecuencia, en un sistema correctamente integrado, los distintos momentos del registro presupuestario deben mantener relaciones automáticas y consistentes con los registros patrimoniales que correspondan. En particular, el reconocimiento del devengado debe permitir generar, a partir de una misma transacción y de acuerdo con reglas previamente definidas, los efectos presupuestarios, contables, económicos y fiscales pertinentes.

De este modo, la integración no depende de conciliaciones posteriores entre registros generados independientemente, sino de relaciones establecidas desde el propio diseño conceptual y funcional del sistema.

No obstante, debe señalarse que, en el caso de determinados ingresos tributarios y aduaneros, el momento del devengado no siempre forma parte explícita de los registros de ejecución presupuestaria. En numerosos países, la legislación vigente reconoce principalmente momentos de registro asociados exclusivamente con la percepción o recaudación efectiva de los recursos. En tales situaciones, el reconocimiento contable del devengado debe realizarse mediante procedimientos complementarios, articulados con las oficinas recaudadoras tributarias y aduaneras, que permitan incorporar la información correspondiente y mantener la consistencia metodológica del sistema de información financiera pública.[80]

Esta última particularidad constituye un claro ejemplo de la necesidad de distinguir entre las exigencias jurídicas del registro presupuestario y los requerimientos metodológicos propios de la contabilidad patrimonial o de las propias estadísticas económicas y fiscales, sin perder por ello la integración del conjunto.

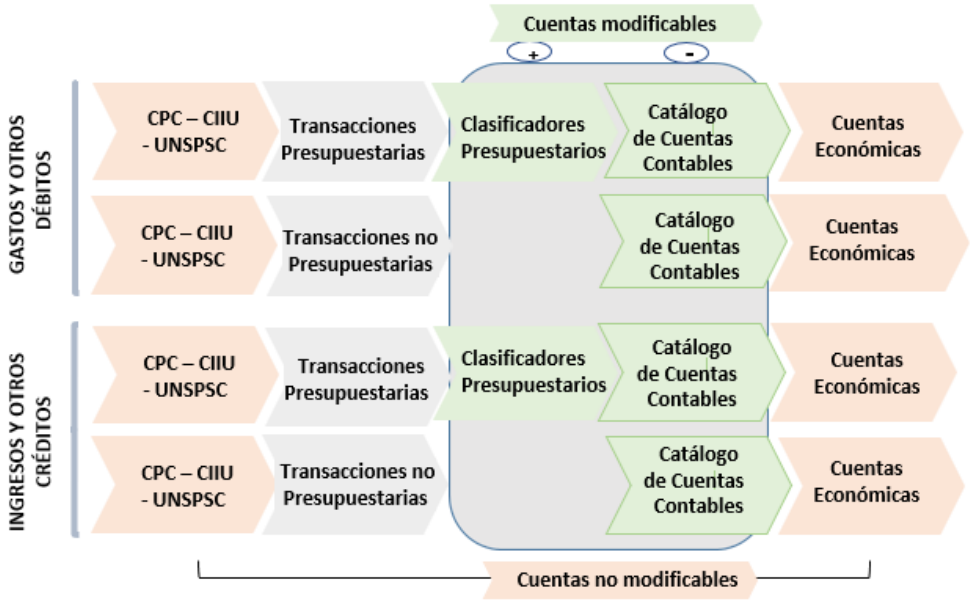
6.4.8. Diagrama básico de la secuencia de la información financiera de un SIGEF

El siguiente diagrama sintetiza, para un caso institucional, la secuencia lógica desarrollada en este apartado. [81]

[80] *Sobre este tema se recomienda volver al Anexo B. del Capítulo 5.*

[81] *Este diagrama, diseñado por el autor, formó parte del "Modelo conceptual de la Gestión Financiera Pública" – Capítulo I, elaborado por el Banco Mundial para el Gobierno de Colombia.*

SECUENCIA LÓGICA BÁSICA DE INTEGRACIÓN Y PROCESAMIENTO DE UN SIGEF DE LA ENTIDAD CONTABLE CENTRAL NACIONAL



6.5. SECUENCIA LÓGICA DE INTEGRACIÓN Y PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN UN SIGEFe

La secuencia desarrollada en el apartado anterior corresponde al funcionamiento de un SIGEF transaccional institucional básico. En ese caso, la entidad contable registra directamente —o mediante módulos funcionalmente integrados— los hechos administrativos y económico-financieros originados en el ejercicio de sus funciones y genera, a partir de ellos, sus propios estados y reportes.

El SIGEFe amplía esa lógica. No se limita a un sistema único ni a una aplicación informática determinada, sino que organiza la generación, el intercambio, la integración y el uso de la información financiera gubernamental generada por distintos organismos y sistemas responsables. Su finalidad es asegurar que esa información, aunque se origine en ámbitos funcionales diversos, pueda relacionarse, validarse, procesarse y utilizarse como parte de un conjunto coherente.

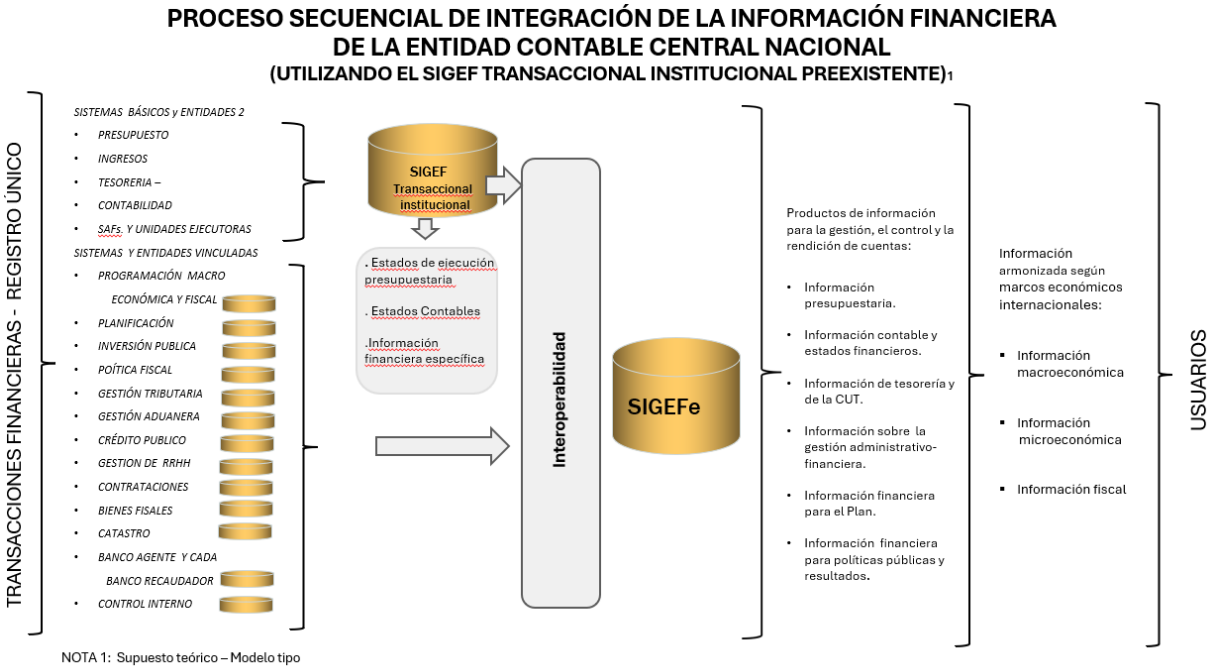
La construcción de un SIGEFe no debe partir del supuesto de que necesariamente existe, o debe mantenerse, un **SIGEF transaccional institucional** previamente implantado. La solución que corresponda adoptar dependerá del diagnóstico de los sistemas vigentes, de su confiabilidad, de su cobertura funcional y de su aptitud para responder al modelo conceptual aprobado.

Pueden distinguirse, en principio, tres situaciones principales.

a. Existencia de un SIGEF transaccional institucional apto

Cuando existe un SIGEF transaccional suficientemente desarrollado, confiable, útil para la gestión y compatible con el modelo conceptual aprobado, corresponde preservarlo como núcleo de registro y procesamiento financiero de la entidad contable. Sobre esa base, el SIGEFe podrá ampliar gradualmente su cobertura funcional, institucional e informativa, vinculándolo con los demás sistemas responsables mediante mecanismos de interoperabilidad, validación e integración. El SIGEF transaccional continuará procesando los efectos presupuestarios, contables y económicos de las operaciones, mientras los sistemas especializados aportarán los datos, documentos y atributos bajo su responsabilidad, sin duplicar funciones ni sustituir sus controles propios.

El diagrama siguiente representa esa situación. Los sistemas básicos y especializados conservan sus responsabilidades funcionales; el SIGEF transaccional procesa los efectos presupuestarios y contables de las operaciones; y el SIGEFe amplía el ámbito de integración mediante mecanismos de interoperabilidad, validación y armonización de la información.



Cada sistema debe registrar la información bajo su propia responsabilidad, una sola vez y con los atributos requeridos desde el origen. El SIGEFe recibe o vincula los datos que producen efectos financieros, sin duplicar registros ni sustituir las funciones propias de los sistemas especializados.

b. Existencia de un SIGEF transaccional institucional aprovechable, pero sujeto a rediseño

En otros casos, el SIGEF transaccional institucional vigente puede ser parcialmente útil, pero presentar deficiencias funcionales, conceptuales, normativas o tecnológicas que impidan incorporarlo directamente al SIGEFe. Puede tratarse, por ejemplo, de limitaciones en sus clasificadores, cuentas, reglas de registro, cobertura de procesos, calidad de los datos, mecanismos de control o capacidad de interoperar con los demás sistemas participantes.

Cuando el diagnóstico determine que esas deficiencias pueden corregirse sin perder los avances sustantivos ya alcanzados, corresponderá adecuar o rediseñar el SIGEF existente conforme al modelo conceptual integral aprobado. El propósito será preservar sus capacidades útiles y, al mismo tiempo, incorporar las definiciones, procesos, atributos, validaciones e interfaces necesarias para que pueda actuar como núcleo de registro y procesamiento financiero de la entidad contable dentro del SIGEFe.

El diagnóstico deberá determinar con precisión qué normas, datos, procesos, capacidades institucionales, aplicaciones o registros corresponde preservar, corregir, completar, integrar o migrar. La adecuación deberá realizarse gradualmente, sin interrumpir la continuidad de la gestión gubernamental y manteniendo controles que aseguren la confiabilidad y trazabilidad de la información durante la transición.

c. Inadecuación del SIGEF transaccional institucional como base del SIGEFe

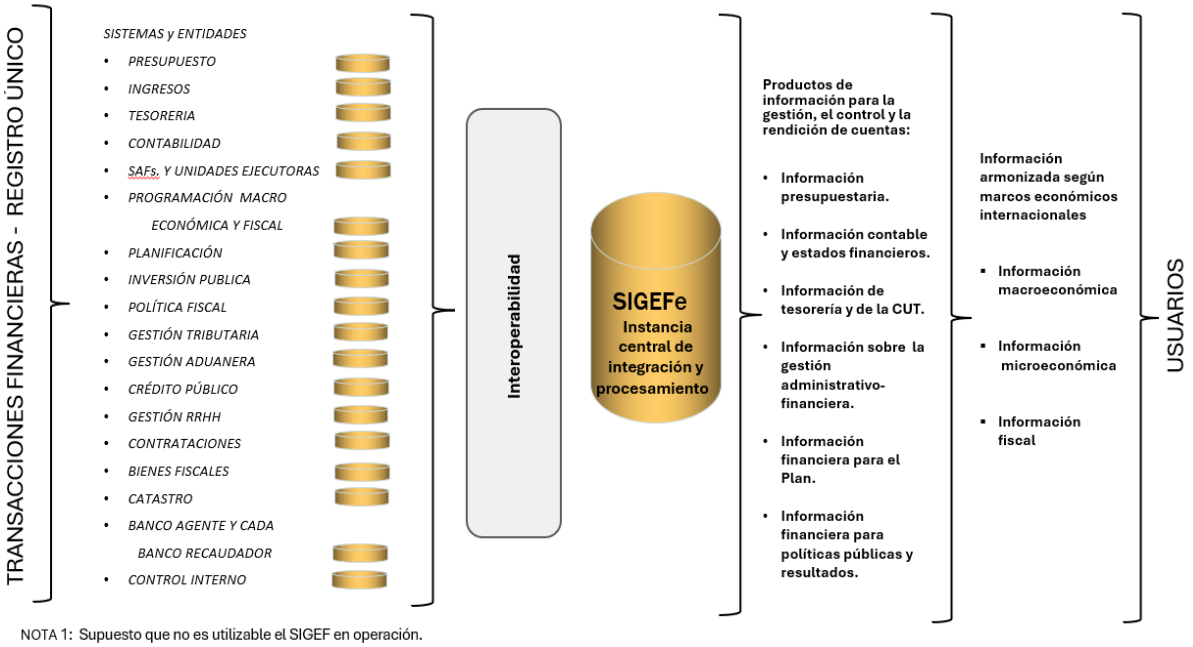
Puede ocurrir, finalmente, que el SIGEF transaccional institucional vigente no resulte apto para incorporarse al SIGEFe y que tampoco sea conveniente adecuarlo para que actúe como núcleo de registro y procesamiento financiero de la entidad contable. Ello puede suceder cuando su diseño responde a conceptos incompatibles con el modelo aprobado, cuando limita indebidamente la integración con otros sistemas, cuando reproduce funciones ya cumplidas por aplicaciones especializadas o cuando su conservación obligaría a condicionar el nuevo diseño a estructuras obsoletas.

En tales circunstancias, el SIGEFe podrá organizarse integrando directamente el conjunto de sistemas responsables de los distintos procesos de gestión. La información podrá originarse, según corresponda, en los sistemas de presupuesto, tesorería, crédito público, administración tributaria y aduanera, contrataciones, bienes, recursos humanos u otros sistemas especializados.

En lugar de conservar un SIGEF transaccional institucional heredado, deberá existir una **instancia central de integración y procesamiento financiero** dentro del SIGEFe. Esta instancia aplicará las reglas comunes necesarias para reconocer y relacionar los efectos presupuestarios, contables, económicos de las operaciones, generar los estados y reportes de la entidad contable y suministrar la información requerida para la agregación o consolidación posterior.

No se trata de prescindir del procesamiento financiero institucional, que es indispensable, sino de evitar que este quede subordinado a un módulo transaccional preexistente que no responde al diseño requerido. La instancia central podrá recibir información interoperable de los sistemas de origen y, cuando corresponda, admitir el registro directo de determinadas operaciones que no se administren en un sistema especializado.

PROCESO SECUENCIAL DE INTEGRACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LA ENTIDAD CONTABLE CENTRAL NACIONAL
(SIN UTILIZACIÓN DEL SIGEF TRANSACCIONAL INSTITUCIONAL PREEXISTENTE)



NOTA 1: Supuesto que no es utilizable el SIGEF en operación.

Las alternativas a. y b. conservan un SIGEF transaccional institucional como núcleo de registro y procesamiento financiero, ya sea porque el existente resulta apto o porque puede ser adecuadamente rediseñado. En la alternativa c, en cambio, esa función es cumplida por la instancia central de integración y procesamiento financiero del SIGEFe, alimentada por los sistemas responsables de origen.

En cualquiera de las tres situaciones, la secuencia lógica debe responder a los mismos principios: registro único en origen, responsabilidad claramente definida, trazabilidad completa, uso de clasificadores y cuentas armonizados, reglas comunes de validación e integración y generación automática de estados y reportes.

El registro único exige que cada **dato primario** tenga una fuente de origen identificable, que se incorpore una sola vez bajo la responsabilidad del órgano competente y que pueda ser utilizado por los demás sistemas autorizados sin duplicaciones, reinterpretaciones ni pérdida de significado.

Los sistemas participantes pueden ser diferentes desde el punto de vista funcional o tecnológico, pero deben identificar de manera uniforme las entidades contables, las operaciones, las cuentas, los clasificadores, las contrapartes, los períodos y los demás atributos necesarios para que la información conserve su significado durante todo su recorrido.

La inteligencia artificial puede apoyar el funcionamiento del SIGEFe, en la identificación y depuración de datos duplicados, la correspondencia entre clasificadores y catálogos de cuentas, la detección de inconsistencias, el seguimiento de interfaces, la conciliación de información y el análisis de grandes volúmenes de registros. También puede facilitar la migración desde sistemas anteriores y la documentación de los procesos.

Sin embargo, la inteligencia artificial no reemplaza la definición institucional de responsabilidades ni las decisiones sobre conceptos, clasificadores, reglas de registro, validaciones y controles. Su utilidad depende de la calidad de la información disponible, de reglas explícitas y de la supervisión indelegable de los responsables públicos.

De este modo, el SIGEFe no constituye una suma de aplicaciones conectadas, sino una forma de organizar el intercambio, la integración y el uso de información producida bajo responsabilidades diferenciadas, pero conforme a definiciones, clasificaciones y reglas comunes. Cuando los productos requeridos se refieren a conjuntos de entidades contables o a agregados institucionales más amplios, interviene el SIGEF consolidador, cuya lógica particular se expone seguidamente.

6.6. EL PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL SIGEF CONSOLIDADOR

El SIGEF consolidador constituye una instancia particular dentro de la secuencia ampliada de procesamiento del SIGEFe. Interviene cuando los productos de información deben referirse a conjuntos de entidades contables, niveles de gobierno o agregados institucionales más amplios que los correspondientes a una entidad individual.

La lógica desarrollada en el apartado 6.4 corresponde al SIGEF transaccional institucional, en el cual la información se origina en el registro de los hechos económico-financieros realizados por cada entidad contable. El SIGEF consolidador interviene posteriormente: su punto de partida no es el hecho económico individual, sino la información previamente registrada, procesada y puesta a disposición por las entidades y sistemas de origen.

Sus productos pueden referirse, según la organización institucional y las necesidades de cada país, al Gobierno Central Nacional, al Gobierno General Nacional, al Gobierno General de cada nivel de gobierno, al Gobierno General total del país, al Sector Público no financiero, al Sector Público total u otros agrupamientos institucionales que resulte necesario analizar.

Por ello, el SIGEF consolidador no tiene por finalidad reproducir ni modificar los registros originales de las entidades que proporcionan la información. Su función consiste en recibirlos, validarlos, relacionarlos, homogeneizarlos y procesarlos conforme a las reglas aplicables al producto requerido, para generar estados, reportes, indicadores y bases de datos agregadas y consolidadas.

En términos generales, su proceso comprende las siguientes etapas:

a) **Definición del producto de información y del perímetro institucional** al que se refiere, de acuerdo con la finalidad presupuestaria, contable, fiscal, económica o de gestión que se procura atender.
b) **Recepción o extracción de la información** generada por las entidades contables y por los SIGEF transaccionales o demás sistemas institucionales de origen.
c) **Validación, conciliación y homologación de los datos recibidos**, verificando su integridad, oportunidad, consistencia y compatibilidad. Esta etapa comprende, entre otros aspectos, la homologación de códigos, clasificadores, períodos, cuentas y demás atributos necesarios para relacionar información proveniente de distintas fuentes.

d) **Agregación inicial**, consistente en la suma de los flujos, saldos y demás datos correspondientes a las unidades institucionales comprendidas en el ámbito definido. Para ello, la información debe encontrarse expresada conforme a criterios homogéneos de clasificación, registro, valuación y período.
e) **Consolidación propiamente dicha**, que implica la identificación y eliminación de las transacciones y saldos recíprocos entre las unidades institucionales comprendidas. Estas eliminaciones pueden abarcar, según el tipo de producto, transferencias, subvenciones, aportes de capital, intereses, préstamos, cuentas por cobrar y por pagar, y otras operaciones intragubernamentales.
f) **Reclasificaciones y ajustes metodológicos**, cuando resulten necesarios para adecuar la información a los criterios de presentación, análisis o consolidación aplicables.
g) **Generación de los estados, reportes y bases de datos** correspondientes al agregado institucional definido.
h) **Conservación de la trazabilidad y de las evidencias de control**, de modo que cada resultado agregado o consolidado pueda vincularse con las entidades, registros, conciliaciones y ajustes de los cuales procede.

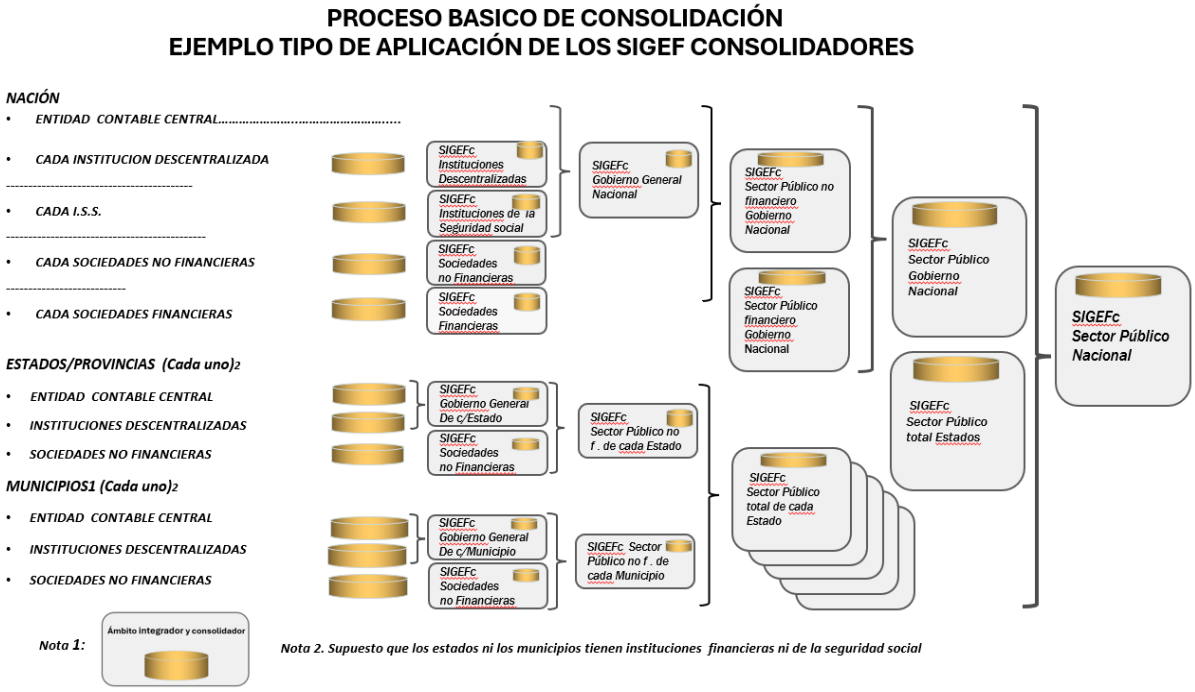
La agregación permite reunir la información de las unidades comprendidas en el perímetro definido; la consolidación evita que las relaciones internas entre ellas se reflejen duplicadamente en los resultados del conjunto. Los criterios específicos que rigen las consolidaciones fiscal, presupuestaria y contable se desarrollan en el Capítulo 3.

Para cumplir estas funciones, el SIGEF consolidador requiere modelos conceptuales, funcionales y de datos específicos, mecanismos de interoperabilidad entre las entidades y sistemas participantes, identificadores adecuados de las contrapartes, tablas de homologación, reglas de validación y eliminación, procedimientos de conciliación y componentes especializados de procesamiento. Su plataforma tecnológica puede apoyarse en la misma infraestructura utilizada por los sistemas transaccionales, aunque debe contar con capacidades diferenciadas para responder a sus propias funciones.

La calidad de la información agregada y consolidada depende necesariamente de la calidad, consistencia y compatibilidad de la información de origen. Ningún proceso posterior puede sustituir la correcta identificación de las entidades contables, el registro único de las transacciones, la utilización de clasificadores compatibles ni la adecuada identificación de las contrapartes.

De este modo, el SIGEF transaccional institucional y el SIGEF consolidador cumplen funciones diferentes, pero complementarias. El primero registra y procesa las transacciones en el ámbito de cada entidad contable; el segundo agrega, consolida y presenta la información generada por múltiples entidades, proporcionando una visión ordenada y verificable de los distintos agregados institucionales del Gobierno General y del Sector Público.

Seguidamente se muestra un diagrama que desarrolla, a grandes agregados, la secuencia básica, de un proceso de consolidación tipo a nivel nacional:



6.7. REFLEXIONES FINALES

Los mecanismos de interoperabilidad, las reglas de integración, las normas de diseño y operación y la lógica de procesamiento desarrollados en el presente capítulo constituyen fundamentos esenciales para el diseño conceptual, funcional y operativo de un Sistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental.

En un entorno de interoperabilidad, la adecuada definición de los datos de entrada, los momentos y secuencias de registro y las relaciones automáticas entre clasificadores, cuentas y estructuras estadísticas resulta indispensable para garantizar la consistencia metodológica, la eficiencia operativa y la generación oportuna de información financiera pública.

Sin embargo, estos mecanismos no constituyen un fin en sí mismos ni pueden analizarse de manera aislada. Su verdadero alcance sólo puede comprenderse cuando se los considera como parte del conjunto de relaciones institucionales, funcionales, informacionales y tecnológicas dentro de las cuales opera el SIGEF.

En efecto, la creciente complejidad de la gestión pública, la expansión de las tecnologías digitales y el desarrollo de la interoperabilidad han ampliado progresivamente los límites tradicionales de los sistemas integrados de gestión financiera. El SIGEF ya no puede concebirse únicamente como un conjunto de sistemas administrativos integrados, sino como parte de una estructura más amplia, conformada por organismos, funciones, procesos, sistemas de información, fuentes de datos, normas, actores y mecanismos permanentes de intercambio y utilización de información.

Esta evolución conduce naturalmente desde la visión clásica del sistema integrado hacia el concepto de **Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental**, entendido

como el ámbito en el cual interactúan y se articulan las instituciones, funciones, procesos, actores, sistemas, normas y recursos tecnológicos que hacen posible la generación, circulación, integración y utilización de la información financiera pública.

El capítulo siguiente desarrolla este enfoque, examinando las características, componentes y relaciones que definen el ecosistema y el contexto más amplio dentro del cual operan los Sistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental.

CAPÍTULO 7 - EL ECOSISTEMA DE GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL

7.1. INTRODUCCIÓN

Los actuales enfoques de ecosistemas digitales gubernamentales encuentran antecedentes conceptuales relevantes en los modelos sistémicos de administración financiera pública desarrollados en América Latina desde finales del siglo XX. Dichos modelos incorporaron principios de integración funcional, registro único, estructuras comunes de información y coordinación entre subsistemas especializados de gestión financiera.

La evolución de tales sistemas, impulsada por los avances tecnológicos y las crecientes necesidades de interoperabilidad institucional, ha dado lugar progresivamente al concepto de "Ecosistema de información de la gestión financiera gubernamental". Este enfoque amplía la integración tradicional, incorporando una red más extensa de instituciones, procesos, actores y plataformas que interactúan sobre bases conceptuales, normativas y tecnológicas comunes.

En consecuencia, el ecosistema no sustituye a los SIGEF ni a los sistemas especializados que lo integran. Amplía el alcance de la integración tradicional mediante una articulación más extensa entre instituciones, funciones, procesos y fuentes de información, sustentada en bases conceptuales, normativas y tecnológicas comunes.

El presente análisis y desarrollo **se limita a los aspectos vinculados con la "información de la gestión financiera gubernamental".** Aunque la interoperabilidad y los ecosistemas digitales tienden naturalmente a extenderse al conjunto de la administración pública, la gestión financiera continúa constituyendo el núcleo articulador de la información estatal, dado que la mayor parte de las decisiones, transacciones y procesos públicos poseen alguna expresión o impacto monetario.

La interoperabilidad desarrollada en el capítulo anterior establece las condiciones para integrar e intercambiar información preservando su significado. Corresponde ahora analizar el ámbito normativo, institucional, conceptual, funcional y tecnológico dentro del cual esa integración adquiere plena operatividad: el Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental —SIGEFe—.[82]

7.2. CONCEPTO

Un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental es el conjunto dinámico e integrado de normas, instituciones, funciones, procesos, actores y recursos tecnológicos que interactúan coordinadamente para generar, registrar, procesar, intercambiar, integrar, generar y utilizar información vinculada con la gestión financiera gubernamental. Su finalidad es apoyar la gestión, la toma de decisiones, el control, la transparencia y trazabilidad. la rendición de cuentas y el análisis de la situación fiscal.

[82] *En el Capítulo 4 (4.7.2. y 4.7.3.) se expuso sobre el concepto "ecosistema"*

El ecosistema se estructura sobre una base común de información sustentado en modelos comunes de datos, clasificadores uniformes, estructuras compartidas de información, mecanismos de registro único e interoperabilidad semántica. Ello permite que la información circule y sea reutilizada para producir, en cada sistema e institución, los efectos que correspondan conforme a las reglas aplicables.

Por consiguiente, el ecosistema debe concebirse ante todo como una articulación de funciones e información, y no como un simple conjunto de aplicaciones tecnológicas interconectadas. La tecnología es su soporte operativo; su esencia reside en las relaciones institucionales, funcionales y semánticas que lo estructuran.

7.3. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES

Los ecosistemas de información de la gestión financiera gubernamental presentan un conjunto de características estructurales y funcionales que definen su naturaleza, condicionan su funcionamiento y explican las ventajas que ofrecen respecto de modelos tradicionales basados en sistemas aislados o escasamente coordinados.

a) Carácter sistémico e integración funcional

El ecosistema constituye una unidad sistémica integrada por múltiples componentes especializados que interactúan de manera armónica. No se trata de una simple suma de sistemas independientes, sino de una estructura en la cual cada componente influye sobre los demás y, al mismo tiempo, recibe los efectos de sus actuaciones. Las decisiones, registros y procesos desarrollados por un componente producen consecuencias que se reflejan en otros, generando relaciones continuas de interdependencia.

b) Unidad conceptual y normativa

La integración efectiva del ecosistema requiere la existencia de principios, conceptos, definiciones y reglas comunes. Ello comprende marcos normativos consistentes, cuentas y clasificadores uniformes, estructuras compartidas de información, criterios homogéneos de registro, modelos comunes de datos y estándares de interoperabilidad. Sin esta base conceptual común, la interoperabilidad entre instituciones y sistemas resultaría limitada o imposible.

c) Interdependencia de procesos y flujo integrado de información

Los procesos presupuestarios, patrimoniales, fiscales y económicos forman parte de un mismo ciclo de generación y utilización de información. La información circula permanentemente entre organismos, niveles institucionales y sistemas especializados mediante relaciones de dependencia y retroalimentación que permiten mantener la coherencia del conjunto.

d) Interoperabilidad

La interoperabilidad, **técnica, sintáctica, normativa, institucional, organizacional, conceptual y semántica** constituye una condición esencial para el funcionamiento del ecosistema. Comprende no solo el intercambio técnico de datos y el uso de estructuras sintácticas

compatibles, sino también la existencia de normas, competencias, procesos, conceptos y significados comunes que permitan generar, intercambiar y utilizar la información de manera uniforme.

e) Multiplicidad de actores institucionales

En el ecosistema participan organismos rectores, entidades ejecutoras, órganos de control, instituciones financieras, áreas técnicas y usuarios internos y externos. Cada uno de ellos cumple funciones específicas, pero se requiere que el conjunto funcione con coherencia.

f) Soporte tecnológico transversal

Las plataformas tecnológicas constituyen el soporte operativo que permite automatizar procesos, compartir información y facilitar la trazabilidad de las operaciones. Sin embargo, la tecnología no define por sí misma la existencia del ecosistema. Su función consiste en habilitar y potenciar relaciones funcionales previamente definidas en el plano conceptual e institucional.

g) Capacidad evolutiva y adaptativa

Los ecosistemas poseen una naturaleza dinámica. Su estructura evoluciona permanentemente como consecuencia de reformas normativas, cambios organizacionales, innovaciones tecnológicas, nuevas demandas sociales y transformaciones en las políticas públicas. Esta capacidad de adaptación constituye una de sus principales fortalezas.

h) Fortalecimiento de la gestión pública

La finalidad última del ecosistema es contribuir a mejorar la gestión pública mediante la producción de información confiable, integrada y oportuna. Ello fortalece la sostenibilidad fiscal, facilita la toma de decisiones, mejora el control gubernamental, promueve la transparencia y respalda la rendición de cuentas.

7.4. COMPONENTES DEL ECOSISTEMA

El ecosistema está conformado por un conjunto de componentes que operan de manera complementaria e interdependiente. Su funcionamiento no depende exclusivamente de los sistemas informáticos ni de los procesos administrativos considerados aisladamente, sino de la interacción simultánea entre funciones, instituciones, normas y tecnologías.

Desde una perspectiva sistémica y transaccional, estos componentes pueden agruparse en cuatro grandes dimensiones: normativa, funcional-sistémica, institucional y tecnológica. Esta clasificación responde únicamente a fines metodológicos, ya que, en la práctica, todas ellas interactúan simultáneamente y se condicionan recíprocamente.

La adecuada articulación de estas dimensiones constituye una condición indispensable para lograr la integración efectiva de la información financiera gubernamental.

7.4.1. Componentes normativos

La integración del ecosistema en el ámbito público requiere, en primer lugar, un marco jurídico, normativo y conceptual que establezca principios, competencias, responsabilidades, definiciones y reglas comunes de funcionamiento. Este marco comprende las normas constitucionales y legales aplicables, las disposiciones que regulan los sistemas de gestión financiera, las normas presupuestarias, contables y de control, los reglamentos técnicos, los clasificadores, los catálogos y los estándares internacionales adoptados por el país. Tal marco, proporciona estabilidad, previsibilidad y coherencia al ecosistema, permitiendo que los distintos actores operen sobre bases sólidas, comunes y compatibles.

7.4.2. Componentes funcionales-sistémicos[83]

Los componentes sistémicos del ecosistema comprenden las funciones sustantivas que participan directamente en la programación, gestión y control interno de los recursos públicos y en la generación de información financiera gubernamental.

Entre ellos se encuentran, como ya se expuso:[84]

- Programación macroeconómica y fiscal
- Planificación
- Inversión pública
- Política fiscal
- Estadísticas fiscales
- Presupuesto
- Ingresos
- Crédito público.
- Tesorería
- Gestión tributaria y aduanera.
- Gestión financiera de recursos humanos.
- Gestión financiera de contrataciones
- Gestión de bienes fiscales
- Contabilidad Gubernamental
- Control Interno

Cada uno de estos componentes sistémicos posee objetivos, normas y procedimientos específicos. Sin embargo, dentro del ecosistema dejan de operar como ámbitos independientes para integrarse en una estructura funcional común, compartiendo información, coordinando procesos y generando efectos recíprocos sobre el conjunto de la gestión financiera gubernamental.

---

[83] *Este tema ya fue parcialmente presentado en el punto 5.3. del Capítulo 5 de este ensayo.*

[84] *La identificación precisa de los sistemas de la gestión financiera gubernamental está muy relacionada con la legislación que regula el ente en cuestión.*

Precisamente esta interacción permanente constituye una de las principales diferencias entre un ecosistema y un conjunto de sistemas que funcionan de manera aislada.

7.4.3. Componentes institucionales [85]

El ecosistema no integra únicamente sistemas; integra también instituciones. Esta diferencia posee una enorme importancia conceptual. Toda operación financiera pública es ejecutada por organismos que ejercen competencias legales específicas. Por ello, la integración informacional requiere también mecanismos de coordinación institucional que permitan compartir información, armonizar procedimientos y asegurar la coherencia de las decisiones.

En tal contexto, forman parte del ecosistema las oficinas centrales de los sistemas antes mencionados y, de acuerdo con la organización de cada país, las siguientes instituciones y organismos.

- SAFs - Unidades ejecutoras
- Banco agente financiero y otros bancos, si correspondiera
- Bancos centrales, cuando corresponda[86]
- Organismo administrador del catastro
- Organismo productor de las estadísticas económicas

Estas instituciones, en conjunto con los organismos centrales de sistemas, conforman una red de relaciones permanentes cuyo funcionamiento coordinado resulta indispensable para asegurar la integridad y consistencia de la información gubernamental.

La incorporación de estas instituciones al Ecosistema no implica subordinación ni alteración de sus competencias. Su participación puede asumir distintas modalidades —generación, intercambio, validación o utilización de información— de acuerdo con el ordenamiento institucional de cada país.

Para elaborar estados y reportes correspondientes a universos institucionales más amplios, el ecosistema deberá incorporar la información de las sociedades públicas financieras y no financieras, sin incluirlas necesariamente como unidades del SIGEF transaccional. Ello permitirá efectuar las agregaciones o consolidaciones que correspondan al ámbito institucional objeto de análisis.

7.4.4. Componentes tecnológicos[87]

---

[85] *Los sistemas e instituciones responden a una lista tipo. La realidad y su denominación depende de la normatividad y la organización institucional de cada administración.*

[86] *En algunos países de la región, los bancos centrales actúan como agentes financieros o fiscales del Gobierno. Así ocurre, por ejemplo, con el Banco de México, que actúa como agente financiero del Gobierno Federal, y con el Banco de la República de Colombia, que cumple funciones de agente fiscal del Gobierno.*

[87] *Los componentes tecnológicos específicos serán desarrollados más adelante, al analizar la arquitectura integradora del ecosistema.*

Los componentes tecnológicos constituyen el soporte operativo que permite ejecutar los procesos, administrar los datos e intercambiar información entre instituciones.

No obstante, resulta importante recordar que la tecnología representa un medio y no un fin en sí mismo. El ecosistema se define por las relaciones funcionales e informacionales que establece; las herramientas tecnológicas simplemente posibilitan su operación práctica.

7.4.5. Conclusión

La integración efectiva de los componentes sistémicos, institucionales, normativos y tecnológicos constituye la base sobre la cual se construye el Ecosistema de información de la Gestión Financiera Gubernamental.

7.5. DINÁMICA SISTÉMICA DEL ECOSISTEMA

La dinámica sistémica del Ecosistema de Gestión Financiera Gubernamental expresa la forma en que interactúan permanentemente sus normas, instituciones, funciones, procesos, tecnologías y actores para generar, intercambiar, procesar, integrar y utilizar información. Esta interacción permite coordinar la gestión, la toma de decisiones, el control y la rendición de cuentas dentro de un marco común.

A diferencia de una visión tradicional de los SIGEF centrada principalmente en procedimientos administrativos considerados por separado, el enfoque ecosistémico pone el acento en las relaciones que vinculan a los distintos componentes del conjunto. Cada institución y cada sistema conserva sus competencias y responsabilidades propias, pero debe actuar con criterios, reglas e instrumentos que hagan posible el intercambio y la integración de la información.

La información generada en una institución o sistema puede ser utilizada por otros para la programación, la ejecución, la gestión de tesorería, el registro contable, el control, la evaluación o la elaboración de estados y reportes. Del mismo modo, los resultados de esos procesos permiten identificar nuevas necesidades de información, advertir inconsistencias o riesgos, ajustar procedimientos y, cuando corresponda, revisar las normas, los clasificadores o las reglas aplicables.

Estas relaciones no constituyen una secuencia rígida ni lineal. Algunas operaciones siguen una sucesión determinada, pero el conjunto funciona mediante vínculos permanentes de dependencia, coordinación y retroalimentación. La información se origina en distintos puntos del ecosistema, se procesa e integra conforme a reglas comunes y vuelve a los responsables de la gestión y del control en forma de datos, alertas, estados y reportes útiles para sus decisiones.

Esa capacidad de adaptación —sin dificultar el funcionamiento ni desarticular las relaciones de integración que sostienen al ecosistema—, sustentada en reglas comunes e información confiable y trazable, constituye una de las principales ventajas del enfoque ecosistémico aplicado a la gestión financiera gubernamental

7.6. BASES DEL FUNCIONAMIENTO OPERATIVO DEL ECOSISTEMA

La dinámica sistémica desarrollada en el apartado anterior explica las relaciones permanentes entre los distintos componentes del ecosistema. Este apartado se concentra, en cambio, en su funcionamiento operativo: la forma en que las transacciones originadas en la gestión financiera gubernamental se registran, procesan e integran hasta transformarse en información útil para la

conducción, la toma de decisiones y el control. De este modo, el ecosistema funciona como una red integrada de producción, intercambio y utilización de información financiera gubernamental.

El funcionamiento operativo comienza cuando se produce un acto administrativo, una operación o un hecho económico con incidencia financiera o susceptible de medición monetaria. Los datos correspondientes deben capturarse y validarse en la institución o sistema responsable de su origen, mediante registros normalizados y conforme a reglas previamente establecidas.

Una misma operación puede producir efectos presupuestarios, contables, y económicos, según corresponda. Tales efectos no necesariamente se reconocen en el mismo momento, sino de acuerdo con la naturaleza de la operación y con las reglas y momentos de registro aplicables en cada sistema. El registro único en origen significa que los datos básicos se capturan una sola vez y se reutilizan para generar los registros y productos que correspondan; no supone confundir en un único registro todos sus efectos jurídicos, presupuestarios, contables o estadísticos.

Para que ello sea posible y como ya de alguna forma se vio, el ecosistema debe disponer de una base común de información integrada, entre otros elementos, por catálogos, clasificadores presupuestarios, plan de cuentas, reglas de negocio y de validación, matrices de integración, mecanismos de interoperabilidad y estándares técnicos compartidos. Esta base permite reutilizar la información sin duplicar registros ni reprocesar datos,

La **interoperabilidad** desempeña un papel fundamental en este proceso. Gracias a ella, los distintos componentes del ecosistema pueden intercambiar información de manera automática, consistente y segura, preservando el significado original de los datos y evitando interpretaciones divergentes.

El intercambio y la reutilización de información no implican un acceso indiscriminado. El Ecosistema debe establecer quién produce, valida, custodia, autoriza y utiliza cada dato, así como proteger su confidencialidad, integridad y disponibilidad conforme al marco jurídico aplicable.

El ecosistema debe asimismo prever procedimientos de actualización ordenada frente a cambios normativos e institucionales, nuevas necesidades de información, innovaciones tecnológicas, evolución de los estándares internacionales, ampliación de la interoperabilidad y desarrollo de herramientas de analítica de datos e inteligencia artificial.

Entre estos mecanismos adquiere especial importancia la trazabilidad. Esta capacidad, que permite reconstruir el ciclo completo de cada operación desde su origen hasta sus efectos finales, constituye, como ya se ha expuesto, uno de los instrumentos públicos más eficaces para fortalecer la transparencia, facilitar el control y mejorar la rendición de cuentas. Cuando esta capacidad se desarrolla sobre sistemas accesibles, transparentes y técnicamente confiables, la trazabilidad se convierte también en uno de los mecanismos más valiosos para fortalecer el control social y consolidar la confianza de la ciudadanía en la gestión pública.

El funcionamiento operativo del ecosistema también implica procesos permanentes de evolución y transformación derivados de:

- ✓ cambios normativos y reformas institucionales,
- ✓ innovaciones tecnológicas,
- ✓ nuevas demandas sociales,
- ✓ modificación de estándares internacionales,
- ✓ interoperabilidad ampliada,
- ✓ transformación digital del Estado.
- ✓ incorporación de herramientas de analítica de datos e inteligencia artificial; y cualquier otra innovación que contribuya a fortalecer la gestión financiera gubernamental.

En síntesis, el funcionamiento operativo transforma continuamente operaciones administrativas **expresadas en valores monetarios,** en información integrada, verificable y reutilizable, proporcionando la base informacional necesaria para la gestión pública moderna.

Esta capacidad de adaptación constituye una consecuencia natural del propio enfoque ecosistémico, cuyo diseño permite incorporar nuevas funciones, instituciones o tecnologías sin alterar la coherencia conceptual del conjunto.

7.7. VENTAJAS DEL ECOSISTEMA

La adopción de un enfoque ecosistémico en la gestión financiera gubernamental genera beneficios que trascienden ampliamente el ámbito tecnológico. Su principal aporte consiste en permitir que múltiples instituciones operen sobre una base común de información y compartan criterios uniformes de gestión, control y evaluación.

Entre sus otras principales ventajas pueden destacarse las siguientes:

Mayor integración institucional
Facilita la coordinación entre organismos con responsabilidades diferentes, reduciendo la existencia de compartimentos estancos y promoviendo una visión integral de la gestión pública.

Información más confiable y oportuna
La utilización de estructuras comunes de información y mecanismos de interoperabilidad mejora significativamente la calidad, consistencia y disponibilidad de los datos.

Reducción de duplicidades y reprocesos
El principio de registro único disminuye la repetición de tareas administrativas y mejora la eficiencia operativa de las instituciones participantes.

Adaptabilidad tecnológica
La arquitectura abierta del ecosistema facilita la incorporación progresiva de nuevas tecnologías, herramientas y funcionalidades sin afectar la integridad conceptual ni la coherencia metodológica del modelo.

Mayor capacidad analítica y mejora de la gestión

La disponibilidad de grandes volúmenes de información integrada facilita la construcción de indicadores, tableros de control, modelos analíticos y herramientas de apoyo para la gestión pública.

Mejor apoyo a la toma de decisiones
La integración de información presupuestaria, patrimonial, fiscal y económica permite disponer de una visión más completa de la situación la economía pública y fortalece la capacidad de decisión de las autoridades responsables.

Mayor transparencia y fortalecimiento del control
La trazabilidad integral de las operaciones, junto con la existencia de registros únicos e información consistente, incrementa la capacidad de supervisión, auditoría y control, al tiempo que mejora la calidad de la rendición de cuentas y fortalece la transparencia de la gestión pública.

Preservación de la coherencia conceptual
Al sustentarse sobre principios comunes de interoperabilidad, modelos compartidos de información y reglas uniformes de procesamiento, el ecosistema puede evolucionar incorporando nuevas instituciones, procesos o tecnologías sin perder la coherencia conceptual que garantiza su funcionamiento integrado.
En definitiva, las ventajas del enfoque ecosistémico no derivan exclusivamente de la utilización de tecnologías más avanzadas, sino de la existencia de un modelo conceptual y un diseño sistémico que permite integrar múltiples instituciones, funciones, procesos e información dentro de un mismo marco metodológico.

7.8. ARQUITECTURA INTEGRADORA DEL ECOSISTEMA

El funcionamiento integrado de un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental no surge espontáneamente como consecuencia de la simple interconexión de instituciones o aplicaciones informáticas. Requiere una arquitectura que defina los principios de integración, haga operativas dichas definiciones y proporcione el soporte tecnológico necesario para su funcionamiento.

Desde esta perspectiva, la Arquitectura Integradora que se apoya en el Marco Jurídico-Institucional y en el Modelo Conceptual aprobados para el sistema, constituye el conjunto de componentes que hacen posible la operación coordinada del ecosistema y permiten que las instituciones, funciones, procesos y sistemas actúen como una unidad integrada.

Esta arquitectura se encuentra conformada por tres componentes estrechamente relacionados entre sí:

- ✓ el Núcleo Integrador,
- ✓ el Motor Integrador y
- ✓ la Plataforma Informática.

Estos tres componentes no constituyen sistemas independientes ni módulos adicionales del ecosistema. Representan tres dimensiones complementarias de una misma arquitectura de integración.

Sólo la interacción coordinada de estos tres componentes permite que el Ecosistema de Gestión Financiera Gubernamental funcione como un verdadero sistema integrado.

7.8.1. Núcleo Integrador

El Núcleo Integrador constituye el conjunto de definiciones, estructuras de información, reglas y mecanismos comunes establecidos en el Modelo Conceptual del Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental. Su función es asegurar que las instituciones, sistemas y procesos participantes compartan criterios uniformes y puedan intercambiar e integrar información sin alterar su significado.

Su función principal consiste en proporcionar un marco común de referencia para todas las instituciones, sistemas y procesos que participan en la gestión financiera gubernamental.

Gracias a este marco común, la información puede registrarse una única vez, ser interpretada de manera uniforme por todos los participantes del ecosistema y reutilizarse en múltiples procesos sin pérdida de significado, inconsistencias ni duplicación innecesaria de datos.

Constituye, además, la base sobre la cual se sustentan la interoperabilidad semántica, la trazabilidad de las transacciones, la consolidación automática de la información y el desarrollo de capacidades avanzadas de análisis y explotación de datos.

En consecuencia, el Núcleo Integrador establece las condiciones conceptuales y estructurales para aplicar el registro único en origen y la utilización compartida de la información, de modo que cada transacción produzca los efectos que correspondan conforme a las reglas y momentos de registro aplicables.

Entre los principales elementos que conforman el núcleo integrador pueden mencionarse:

- Modelo conceptual de gestión financiera gubernamental.
- Identificación de información a generar.
- Sistema Integrado de Cuentas (SIC).
- Modelo común de datos.
- Reglas de negocio.
- Matrices de integración.
- Modelo funcional.[88]
- Mecanismos de interoperabilidad semántica.
- Bases de la trazabilidad y auditoría de las transacciones

[88] El Modelo Funcional define cómo debe funcionar el ecosistema; el Motor Integrador hace que ese funcionamiento ocurra.

Desde una perspectiva práctica, el núcleo integrador da respuesta a interrogantes fundamentales tales como:

• ¿Qué información debe compartirse?
• ¿Cuál es el significado de los datos utilizados por los distintos sistemas?
• ¿Qué reglas de negocio regulan los procesos?
• ¿Qué estándares deben observarse?
• ¿Cómo se relacionan e intercambian información los distintos componentes del ecosistema?
• ¿Cómo se garantiza la consistencia y trazabilidad de la información?

La tecnología utilizada para operar el ecosistema podrá evolucionar varias veces a lo largo de su vida útil. Sin embargo, el Núcleo Integrador debe preservar su identidad conceptual y metodológica, ya que constituye el elemento que garantiza la continuidad y coherencia del sistema con independencia de las herramientas tecnológicas empleadas.

7.8.2. Motor integrador

El **Motor Integrador** constituye el componente funcional del Ecosistema de Gestión Financiera Gubernamental encargado de transformar las definiciones, estructuras y reglas establecidas por el Núcleo Integrador en procesos operativos capaces de coordinar el funcionamiento conjunto de instituciones, sistemas y plataformas tecnológicas.

Mientras el Núcleo Integrador define el marco conceptual sobre el cual debe operar el ecosistema, el Motor Integrador hace posible su funcionamiento cotidiano. En este sentido, representa la dimensión dinámica de la integración, ya que convierte los principios, reglas y modelos previamente definidos en procesos efectivos de intercambio, coordinación y utilización de la información.

Para cumplir esa función, el Motor Integrador dispone de mecanismos que permiten coordinar el intercambio de información, sincronizar eventos y registros, ejecutar reglas de negocio, aplicar matrices de integración y mantener la consistencia de los datos entre los distintos componentes institucionales, funcionales y tecnológicos.

En consecuencia, el Motor Integrador no debe interpretarse exclusivamente como una herramienta informática. Constituye, en realidad, el conjunto de capacidades funcionales, organizacionales y tecnológicas que permiten materializar la integración concebida por el Núcleo Integrador.

Su funcionamiento supone la existencia de estándares comunes, acuerdos de interoperabilidad, mecanismos de gobernanza, catálogos compartidos, procedimientos institucionales y servicios tecnológicos capaces de asegurar la cooperación efectiva entre organismos, procesos y sistemas.

Gracias a estas capacidades, el ecosistema opera como una unidad integrada y no como un conjunto de aplicaciones independientes que intercambian información de manera fragmentada.

La experiencia internacional demuestra que la simple incorporación de plataformas tecnológicas no garantiza, por sí sola, la integración efectiva de la gestión financiera gubernamental. La interoperabilidad constituye simultáneamente un desafío conceptual, organizacional, institucional y tecnológico, razón por la cual el Motor Integrador debe actuar como articulador permanente entre todas estas dimensiones.

Entre sus principales funciones se destacan las siguientes:

- ✓ operacionalizar el modelo funcional definido por el Núcleo Integrador;
- ✓ ejecutar las reglas de negocio y las matrices de integración;
- ✓ coordinar procesos transversales que involucren múltiples instituciones o sistemas;
- ✓ articular la interacción entre organismos, procesos y actores;
- ✓ gestionar el intercambio de información entre los distintos componentes del ecosistema;
- ✓ sincronizar transacciones, eventos y registros;
- ✓ aplicar los mecanismos de interoperabilidad definidos para el ecosistema;
- ✓ administrar flujos de trabajo y procesos colaborativos;
- ✓ aplicar las reglas de validación previstas;
- ✓ garantizar la consistencia operativa de la información compartida;
- ✓ mantener la trazabilidad de los procesos, decisiones y transacciones.

Desde el punto de vista tecnológico, el Motor Integrador puede apoyarse en plataformas de integración, middleware, interfaces de programación de aplicaciones (API), buses de servicios, motores de flujo de trabajo (workflow), plataformas de interoperabilidad y otros componentes similares. No obstante, estas herramientas constituyen únicamente el soporte tecnológico de una función mucho más amplia. El verdadero Motor Integrador reside en la capacidad del ecosistema para coordinar procesos, aplicar reglas comunes y mantener la integración entre instituciones, funciones y sistemas, cualquiera sea la tecnología utilizada para ello.

La evolución tecnológica podrá modificar las herramientas mediante las cuales opera el Motor Integrador, pero no alterará su función esencial: garantizar que las definiciones establecidas por el Núcleo Integrador se traduzcan en un funcionamiento integrado, coherente y consistente de todo el ecosistema.

7.8.3. Plataforma Informática del SIGEFe

La **Plataforma Informática** constituye el soporte tecnológico del Ecosistema de Gestión Financiera Gubernamental. Está conformada por el conjunto de recursos, servicios y componentes tecnológicos que permiten capturar, procesar, almacenar, intercambiar, proteger y explotar la información generada por los distintos procesos de la gestión financiera gubernamental.

Mientras el **Núcleo Integrador** define el marco conceptual y el **Motor Integrador** hace operativa la integración, la Plataforma Informática proporciona el entorno tecnológico que permite ejecutar dichas definiciones y sostener el funcionamiento integrado del ecosistema.

En consecuencia, representa la dimensión tecnológica de la arquitectura integradora y constituye el medio a través del cual se materializan los procesos de intercambio de información, interoperabilidad, procesamiento y administración de los datos.

La Plataforma Informática comprende el conjunto de recursos tecnológicos necesarios para operar el ecosistema y sostener el funcionamiento integrado de sus procesos, aplicaciones, servicios y mecanismos de interoperabilidad.

Entre sus principales componentes pueden distinguirse:

- ✓ La infraestructura informática que proporciona las capacidades de procesamiento, almacenamiento, comunicaciones y continuidad operativa.
- ✓ • El software de base que incluye los programas del sistema permite administrar y operar los recursos tecnológicos.
- ✓ Las aplicaciones y servicios que soportan los distintos procesos de la gestión financiera gubernamental.
- ✓ Los mecanismos de integración e interoperabilidad técnica que facilitan el intercambio de información y la coordinación entre sistemas e instituciones.
- ✓ Los componentes de gestión de datos e información que permiten almacenar, organizar, analizar y explotar la información generada por el ecosistema.
- ✓ Los mecanismos de seguridad y continuidad operativa destinados a proteger la información y garantizar la disponibilidad de los servicios.
- ✓ Los canales de acceso y colaboración que permiten la interacción de usuarios, instituciones y sistemas.
- ✓ Los servicios de administración y monitoreo que aseguran el funcionamiento eficiente y confiable de la plataforma.

La evolución tecnológica podrá modificar significativamente los componentes que integran la plataforma mediante la incorporación de nuevas arquitecturas, herramientas o servicios. Sin embargo, su función esencial permanecerá inalterable: proporcionar el soporte tecnológico necesario para operar los mecanismos de integración, administrar la información y sostener el funcionamiento coordinado del ecosistema. En otras palabras, la tecnología puede cambiar; la función que cumple dentro del ecosistema permanece.

Infraestructura informática

Dentro de la Plataforma Informática, la Infraestructura Informática constituye la base tecnológica, tanto física como lógica, sobre la cual operan los sistemas de información que integran el ecosistema.

Su función consiste en proporcionar los recursos de procesamiento, almacenamiento, conectividad y continuidad operativa necesarios para garantizar el funcionamiento estable, seguro y eficiente de los distintos componentes tecnológicos.

Comprende, principalmente:

- ✓ hardware de procesamiento y almacenamiento, incluyendo servidores, dispositivos de almacenamiento y demás equipos especializados;
- ✓ redes y servicios de comunicaciones que permiten la conectividad entre instituciones, aplicaciones y usuarios;
- ✓ centros de datos propios o servicios de computación en la nube, destinados a alojar y operar los distintos componentes del ecosistema;
- ✓ mecanismos de respaldo, recuperación y continuidad operativa que aseguran la disponibilidad de los servicios conformes a los niveles establecidos, así como la protección de la información.

La infraestructura informática constituye, por lo tanto, el cimiento tecnológico de la plataforma informática. Aunque normalmente permanece invisible para los usuarios finales, de su disponibilidad, capacidad y confiabilidad depende el funcionamiento continuo de todo el Ecosistema de Gestión Financiera Gubernamental.

7.8.4. Ecosistema de información y ecosistema informático

La distinción entre Ecosistema de Información y Ecosistema Informático es de naturaleza analítica y no supone la existencia de dos ecosistemas separados. El Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental comprende también la dimensión tecnológica que permite su funcionamiento; sin embargo, resulta indispensable diferenciar el modelo conceptual, normativo, institucional y funcional de los recursos informáticos utilizados para implementarlo.

Como se desarrolló en los apartados precedentes, el Ecosistema de Información Financiera Gubernamental constituye la estructura conceptual, normativa, institucional y funcional mediante la cual se genera, integra, intercambia y utiliza la información pública. En él se definen los productos de información requeridos, las reglas de registro, los modelos de datos, los criterios de clasificación, las reglas de negocio, los mecanismos de integración y las relaciones funcionales entre instituciones y procesos.

El Ecosistema Informático, en cambio, está constituido por el conjunto de aplicaciones, bases de datos, plataformas de interoperabilidad, infraestructuras tecnológicas, servicios digitales y mecanismos de seguridad que permiten implementar y operar dicho modelo de información.

La diferencia entre ambos conceptos posee profundas implicancias para el diseño y evolución de los Sistemas Integrados de Gestión Financiera Gubernamental.

El **Ecosistema de Información** responde, entre otras, a las siguientes preguntas:

- ✓ ¿Qué información debe producirse?
- ✓ ¿Cómo debe estructurarse?
- ✓ ¿Qué significado tienen los datos?
- ✓ ¿Cómo deben integrarse los distintos sistemas?
- ✓ ¿Qué reglas gobiernan su utilización?

El **Ecosistema Informático**, por su parte, responde a una cuestión diferente: ¿Con qué recursos tecnológicos se implementarán esas definiciones?

Esta distinción resulta esencial porque el diseño tecnológico debe responder siempre a las necesidades del sistema de información y nunca condicionarlas.

En consecuencia, la arquitectura tecnológica debe concebirse como un instrumento al servicio del modelo conceptual y no como el elemento que determina su diseño.

Un ecosistema no alcanza la interoperabilidad simplemente porque sus aplicaciones intercambien datos.

La verdadera interoperabilidad existe cuando las instituciones comparten conceptos, definiciones, estructuras de información, reglas de negocio y significados comunes que permiten interpretar y utilizar la información de manera uniforme.

La tecnología hace posible el intercambio; el marco conceptual, normativo e institucional hace posible la integración.

7.8.5. Síntesis de la arquitectura integradora

El Marco Jurídico-Institucional constituye la base que regula y delimita el Ecosistema. Sobre esa base, el Núcleo Integrador —del cual forma parte el Modelo Conceptual, que establece su concepción general y orienta su diseño—, el Motor Integrador y la Plataforma Informática conforman los tres componentes esenciales de la **Arquitectura Integradora** del **Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental**.

Con el propósito de precisar sus diferencias, aclarar sus respectivos roles y evitar interpretaciones erróneas, se formulan las siguientes consideraciones resumen:

El **Núcleo Integrador** define el modelo conceptual, las estructuras de información y las reglas comunes del Ecosistema. Determina qué debe integrarse y bajo qué conceptos, criterios y relaciones.

El **Motor Integrador** transforma esas definiciones en mecanismos y procesos operativos. Coordina y hace efectiva la integración cotidiana entre instituciones, sistemas, procesos y datos.

La **Plataforma Informática** proporciona la infraestructura, las aplicaciones, los servicios y los demás recursos tecnológicos necesarios para sostener ese funcionamiento.

La actuación coordinada de estos tres componentes permite que las definiciones conceptuales se conviertan en procesos operativos, cuenten con el soporte tecnológico adecuado y funcionen como una verdadera unidad integrada.

Esta secuencia conceptual no es casual. Responde al orden lógico con que debe concebirse y diseñarse un SIGEFe. Primero se definen los productos de información requeridos, el modelo conceptual, las estructuras de información y las reglas que gobernarán el sistema. Posteriormente se establecen los mecanismos funcionales que harán posible la integración

entre instituciones, procesos y sistemas. Finalmente, se selecciona la plataforma tecnológica capaz de soportar esa arquitectura. Aunque durante la implantación algunas actividades puedan desarrollarse simultáneamente, esta precedencia conceptual no debería invertirse.

En definitiva, la fortaleza de un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental no reside en la sofisticación de sus herramientas informáticas, sino en la coherencia entre un modelo conceptual sólido, los mecanismos que hacen efectiva la integración y el soporte tecnológico utilizado. La tecnología genera valor cuando responde a ese orden y contribuye a producir información integrada, confiable y útil para la gestión, la decisión, el control y la rendición de cuentas.

Seguidamente se presenta un cuadro resumen de lo expuesto.

Esquema de las funciones de los elementos fundamentales del Ecosistema SIGEFe		
Elemento	**Función esencial**	**Pregunta que responde**
Marco Jurídico-Institucional	Regula y delimita el ámbito de actuación.	¿Qué puede hacerse, por quién y dentro de qué alcance jurídico e institucional?
Interoperabilidad	Permite el intercambio, comprensión y uso común de la información	¿Cómo se relacionan e intercambian información las instituciones y sistemas que integran el Ecosistema?
Núcleo Integrador	Define los conceptos, estructuras y reglas comunes de integración.	¿Qué debe integrarse y con qué conceptos, estructuras y reglas comunes?
Motor Integrador	Hace operativa la integración.	¿Cómo se hace efectiva la integración?
Plataforma Informática	Proporciona el soporte tecnológico necesario.	¿Con qué recursos tecnológicos opera el Ecosistema?
Ecosistema SIGEFe	Articula instituciones, responsabilidades, procesos e información.	¿Cómo se organiza y aprovecha el conjunto integrado?

7.9. Diagramas del Ecosistema SIGEFe

Los diagramas siguientes presentan, con fines didácticos, una representación gráfica simplificada de la estructura y el funcionamiento de un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental —SIGEFe—. No describen aplicaciones ni procedimientos específicos, sino los principales componentes del ecosistema y las relaciones esenciales entre ellos.

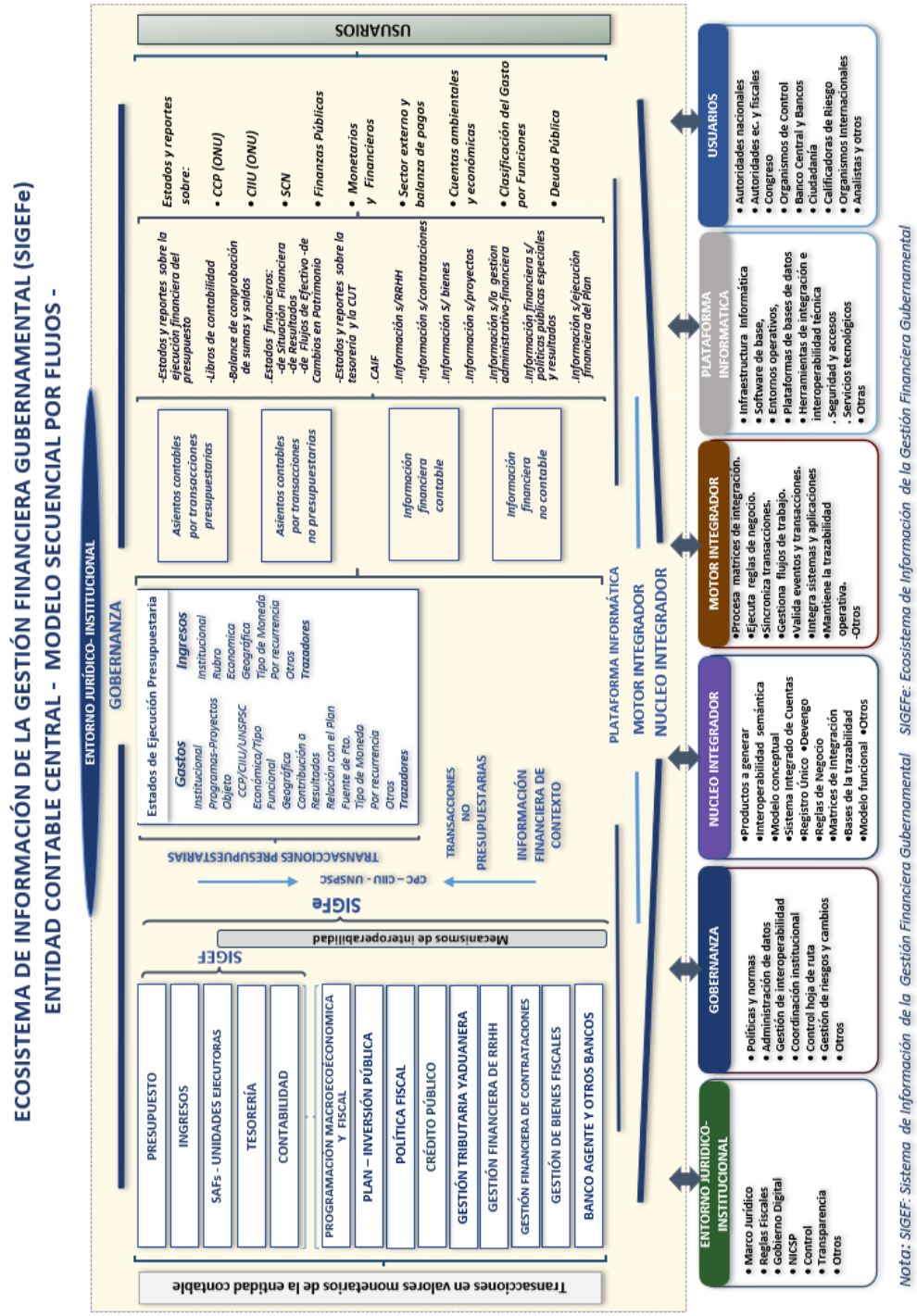
El primer diagrama ofrece una visión dinámica. Muestra el flujo básico de la información desde los hechos de gestión y su registro en los sistemas y funciones correspondientes hasta la generación de los estados, reportes y demás productos de información. Asimismo, permite apreciar las relaciones elementales entre los componentes que intervienen en ese proceso.

El segundo diagrama presenta una visión estructural, organizada por capas y cuya lectura se realiza desde el centro hacia el exterior. El Marco Jurídico-Institucional constituye su fundamento; el Núcleo Integrador define las estructuras, reglas y relaciones comunes; el

Motor Integrador hace operativa esa integración; y los sistemas y funciones desarrollan la gestión y generan la información que se expresa en estados, reportes y otros productos destinados a los distintos actores y usuarios. La Gobernanza y la Plataforma Informática actúan transversalmente sobre el conjunto.

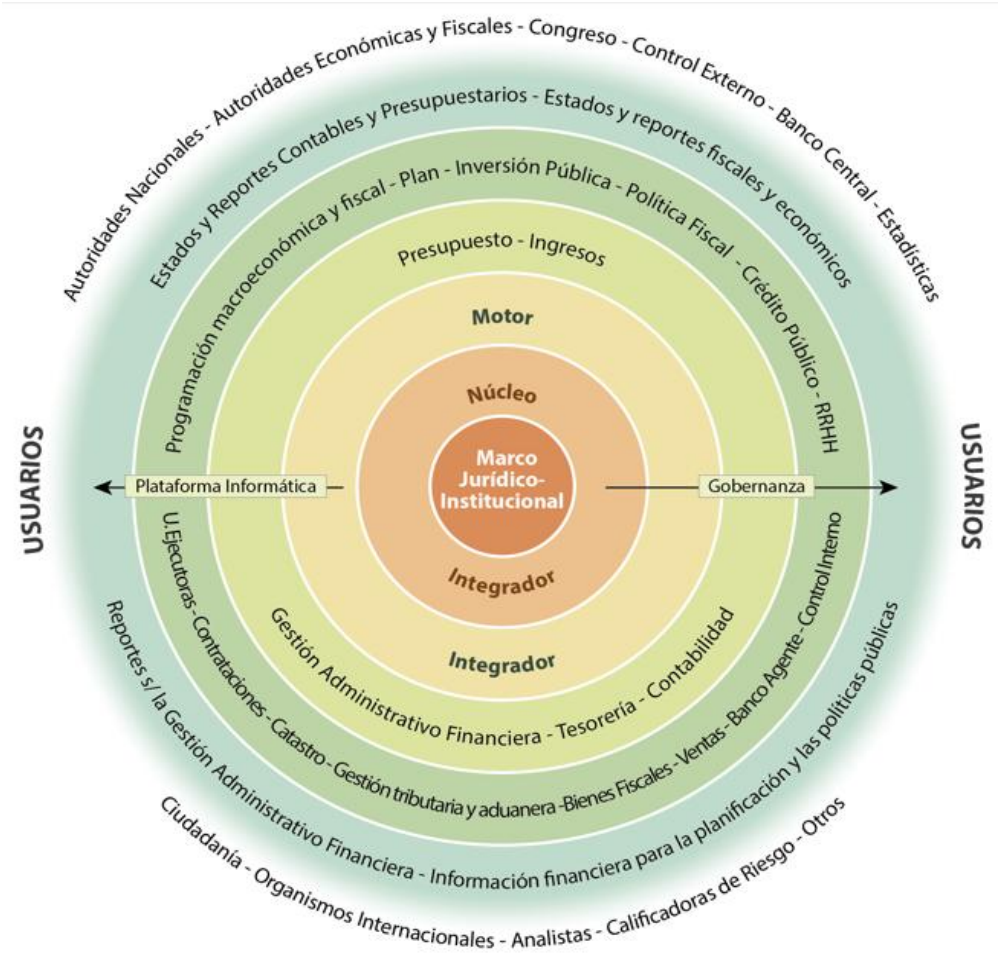
Ambos diagramas representan una misma realidad desde perspectivas diferentes y complementarias: el primero pone el acento en el funcionamiento y los flujos de información; el segundo, en la estructura que hace posible su integración.

7.9.1. Diagrama por flujos secuenciales



7.9.2. Diagrama por capas secuenciales

ECOSISTEMA DE GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL (SIGEFe)
ENTIDAD CONTABLE CENTRAL
- MODELO SECUENCIAL POR CAPAS –



7.10. Ecosistema, analítica de datos e inteligencia artificial

Uno de los principales beneficios de la evolución de los SIGEF hacia ecosistemas de información de la gestión financiera gubernamental es que crea condiciones favorables para incorporar progresivamente herramientas avanzadas de analítica de datos e inteligencia artificial.

La disponibilidad de información integrada, interoperable, consistente y trazable permite transformar los datos operativos en información útil para la formulación de políticas públicas, la toma de decisiones, la gestión y el control.

La analítica de datos constituye el primer nivel de aprovechamiento avanzado de la información generada por el Ecosistema. Mediante técnicas estadísticas, modelos predictivos, minería de datos e indicadores de desempeño, permite identificar patrones de comportamiento, tendencias, riesgos potenciales y oportunidades de mejora que difícilmente podrían detectarse mediante procedimientos tradicionales.

Sobre esta base, la inteligencia artificial amplía significativamente las capacidades analíticas del Ecosistema mediante herramientas capaces de asistir a los responsables públicos en tareas de análisis, predicción y apoyo a la decisión. Entre sus principales aplicaciones potenciales pueden mencionarse:

- automatización inteligente de procesos y de controles previamente definidos;.
- detección temprana de anomalías e inconsistencias y generación de alertas;
- identificación de riesgos económicos, incluidos los fiscales
- monitoreo automatizado del cumplimiento normativo;
- elaboración de escenarios y proyecciones;
- apoyo a los procesos de auditoría y control;
- asistencia a la toma de decisiones, especialmente en materia fiscal;
- facilitación y democratización del acceso a la información pública en el marco de la ley; y,
- apoyo a la evaluación de políticas públicas y de la gestión por resultados.

La eficacia de estas herramientas depende de la calidad, integridad, consistencia, interoperabilidad y trazabilidad de la información disponible. La inteligencia artificial no crea información de calidad: utiliza la que previamente genera el Ecosistema. Por ello, no constituye el punto de partida del proceso, sino una posibilidad derivada de su madurez. Esta evolución puede representarse mediante la siguiente secuencia:

Marco jurídico-institucional-Modelo conceptual-Arquitectura integradora → Información integrada, consistente y trazable → Analítica de datos → Inteligencia artificial → Mejor apoyo a las decisiones públicas.

La incorporación de estas herramientas exige, además, reglas explícitas de gobernanza. Deben resguardarse la legalidad en el uso de la información, la confidencialidad, la protección de los datos personales, la seguridad informática, la trazabilidad de los análisis y recomendaciones, la validación periódica de los modelos y la prevención de sesgos o errores sistemáticos. Cuando la herramienta genere alertas, proyecciones o recomendaciones, deberá poder identificarse la información utilizada, el procedimiento aplicado y la autoridad responsable de valorar sus resultados.

La inteligencia artificial no sustituye el marco normativo, el modelo conceptual, la arquitectura funcional, las reglas de negocio ni los demás fundamentos del Ecosistema. Si estos son deficientes, podrá reproducir e incluso amplificar esas deficiencias con mayor rapidez y sofisticación. Su utilización debe permanecer, además, sujeta al juicio, la supervisión y la responsabilidad de las autoridades competentes: puede asistir la decisión, pero no sustituir la responsabilidad pública por sus consecuencias.

Es razonable prever que los SIGEF, sin abandonar su función transaccional, se integrarán progresivamente en Ecosistemas con capacidades crecientes de análisis y apoyo a la

conducción del Estado. Preparar las bases conceptuales, metodológicas y funcionales necesarias para que esa evolución produzca información confiable y permita aprovechar responsablemente la analítica de datos y la inteligencia artificial constituye, precisamente, uno de los propósitos centrales de este trabajo.

PARTE IV- RECOMENDACIONES

CAPÍTULO 8- LECCIONES DE LA EXPERIENCIA

8.1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS

El presente capítulo reúne un conjunto de recomendaciones focales relativas al diseño, implantación y modernización de los Sistemas de Información de la Gestión Financiera Gubernamental —SIGEF— y de su articulación en entornos de interoperabilidad y ecosistemas de información —SIGEFe—.

No se pretende desarrollar, con el alcance propio de los manuales especializados, los aspectos generales de la gestión de proyectos de reforma administrativo-financiera —tales como la elaboración de hojas de ruta, la gestión del cambio o las tecnologías de información—. El propósito es destacar aquellos aspectos conceptuales, institucionales, funcionales y operativos que resultan decisivos y que, sin embargo, con frecuencia no son considerados con la debida oportunidad o suficiencia. Cuando se abordan cuestiones propias de la gestión de proyectos, se lo hace únicamente en función de los problemas y enseñanzas que tales procesos han puesto de manifiesto.

Las recomendaciones no pretenden constituir reglas universales ni reemplazar el análisis de las circunstancias de cada país. Se apoyan principalmente en la experiencia acumulada por el autor a lo largo de más de seis décadas de actuación en la administración financiera pública y, dentro de ese recorrido, de más de cuatro décadas de participación en procesos de diseño e implantación de sistemas de gestión financiera gubernamental en distintos países de América Latina. Se formulan, por ello, de manera directa y sin reiterar los fundamentos conceptuales desarrollados en los capítulos anteriores.

El examen de esos procesos muestra que los resultados insatisfactorios, los retrasos y las implantaciones parciales no obedecen necesariamente a dificultades tecnológicas. Con frecuencia se originan en deficiencias de concepción, en la falta de definiciones institucionales y normativas, en el desconocimiento de los requerimientos de información, en la debilidad de la conducción y en la insuficiente preparación de las condiciones necesarias para la reforma. Sus consecuencias suelen ser la pérdida de recursos públicos necesarios para otros fines, la prolongación de prácticas ineficaces y el debilitamiento de las instituciones responsables de la gestión financiera.

El orden de las recomendaciones responde a una secuencia lógica: primero, las bases normativas, institucionales, conceptuales y de información del sistema; luego, las definiciones necesarias para su conducción, implantación y evolución; y, finalmente, las condiciones requeridas para su control, sostenibilidad y apropiación institucional. Esta secuencia no impide que varias tareas se desarrollen en forma simultánea, pero procura señalar las relaciones de dependencia que deben tenerse presentes.

8.2. ESTRUCTURA Y ORDEN DE LAS RECOMENDACIONES

Las recomendaciones que se formulan en este capítulo no constituyen etapas rígidas de un proyecto ni sustituyen la elaboración de la correspondiente hoja de ruta. Cada reforma deberá definir su secuencia, alcance y modalidades de ejecución de acuerdo con las condiciones propias de cada país o nivel de gobierno que la impulse.

Su finalidad es señalar decisiones y definiciones que conviene abordar con suficiente anticipación, pues la experiencia muestra que su postergación o tratamiento aislado puede afectar la coherencia, los plazos, los costos y los resultados de la reforma.

El orden adoptado en la exposición sigue una secuencia de diseño e implantación**.** En primer lugar, se consideran las bases normativas, institucionales y conceptuales del sistema, así como sus requerimientos de información; luego, las definiciones necesarias para su conducción, implantación y evolución; y, por último, las condiciones requeridas para su control, sostenimiento y apropiación institucional. Esta presentación no impide que diversos trabajos se desarrollen simultáneamente, pero procura señalar las relaciones de dependencia que conviene tener presentes.

A. Condiciones iniciales para el diseño del sistema

Este bloque reúne las definiciones y los instrumentos que deben establecerse como base del diseño. De su adecuada elaboración y articulación dependerán la coherencia del sistema, la calidad de la información que produzca y la posibilidad de integrarlo progresivamente con los demás componentes de la gestión financiera gubernamental.

Comprende las siguientes recomendaciones:

- *Adecuación del marco normativo e institucional.*
- *Identificación de la entidad contable central del sistema.*
- *Relevamiento de los requerimientos de información por los organismos ejecutores de la gestión.*
- *Identificación de los requerimientos de información por el órgano rector y por los organismos centrales.*
- *Preparación de un glosario técnico oficial.*
- *Preparación temprana del modelo conceptual.*
- *Preparación del modelo de datos y del mapa integral de procesos.*
- *Diseño del Sistema Armonizado de Cuentas —SAC—.*

B. Conducción e implantación de la reforma

El segundo bloque comprende las condiciones necesarias para organizar, conducir y ejecutar la reforma. Alcanza las decisiones que permiten ordenar el proceso, asignar responsabilidades, establecer prioridades y asegurar que la tecnología acompañe —sin sustituir— las definiciones conceptuales y funcionales previamente adoptadas. Incluye asimismo la necesidad de reconocer y aprovechar las circunstancias favorables que puedan facilitar el inicio, la continuidad, el reencauzamiento o la profundización de la reforma.

Comprende las siguientes recomendaciones:

- *Sobre la gobernanza de la reforma.*
- *Sobre la estrategia tecnológica.*
- *Sobre la hoja de ruta del proyecto.*
- *Sobre la estrategia de expansión del SIGEF una vez estabilizado su núcleo central.*
- *Sobre el aprovechamiento de las oportunidades de reforma.*

C.Control, sostenibilidad y apropiación de la reforma

Este bloque considera las condiciones que permiten motivar la reforma, preservar sus resultados y asegurar su continuidad en el tiempo. Incluye tanto las garantías de confiabilidad, transparencia y trazabilidad de la información como las acciones necesarias para que las personas y las instituciones adopten, utilicen, impulsen y sostengan el nuevo sistema.

Comprende las siguientes recomendaciones:

- *Sobre el control, transparencia y trazabilidad.*
- *Sobre gestión del cambio, con especial atención a:*
    - *la capacitación de los recursos humanos;*
    - *la comunicación institucional;*
    - *la gestión activa de las resistencias al cambio;*
    - *la retención de capacidades estratégicas;*
    - *los incentivos y condiciones institucionales que favorezcan la adopción del cambio.*

8.3. DESARROLLO DE LAS RECOMENDACIONES

Los apartados que siguen desarrollan las recomendaciones enunciadas precedentemente. En cada caso se señala la situación que hace necesaria su consideración y se exponen los criterios que conviene tener en cuenta para su adecuado tratamiento en el marco de la reforma.

No se pretende establecer procedimientos uniformes ni soluciones aplicables de igual modo en todos los países u otros niveles institucionales de cada uno de ellos, sino destacar definiciones y decisiones cuya consideración temprana contribuye a dar coherencia, viabilidad, eficiencia y continuidad al proceso.

8.3.1. Sobre las condiciones iniciales para el diseño del sistema

- **Adecuación del marco normativo e institucional**

La implantación o modernización de un SIGEF o de un SIGEFe debe comenzar con una revisión del marco jurídico e institucional vigente. El propósito de esa revisión inicial es determinar si las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias que rigen la organización del Estado y su administración financiera ofrecen una base suficiente para encarar la reforma, o si contienen limitaciones que deban ser consideradas y, en su caso, superadas mediante las adecuaciones correspondientes.

El examen deberá comprender, según las características de cada país, las normas constitucionales, las leyes orgánicas o generales aplicables, las leyes de administración

financiera y control, las disposiciones relativas a presupuesto, tesorería, crédito público, recursos humanos, contratación y transparencia, entre otras, así como sus reglamentos y decretos de aplicación. Deberá identificar las disposiciones que facilitan la reforma, las que establecen condicionamientos relevantes y aquellas que generan superposiciones, vacíos o contradicciones.

No toda reforma exige necesariamente una nueva ley. Sin embargo, cuando supone modificar las competencias de los órganos centrales, crear o reorganizar instituciones, establecer responsabilidades de registro y rendición de cuentas, disponer la aplicación obligatoria de clasificadores y normas comunes, regular el intercambio de información o redefinir mecanismos de coordinación y control, las adecuaciones normativas e institucionales deben formar parte del proceso de reforma desde su inicio.

Las reformas duraderas de la gestión financiera gubernamental se apoyan en normas y organizaciones adecuadas, no únicamente en manuales, procedimientos o soluciones tecnológicas. La sostenibilidad del sistema requiere un marco jurídico coherente, integrado y jerárquicamente consistente, que respalde la organización, el funcionamiento y la interoperabilidad de sus distintos componentes.

El marco legal deberá establecer las bases, competencias, responsabilidades y reglas esenciales del sistema, sin incorporar procedimientos operativos o soluciones tecnológicas que deban poder modificarse con mayor flexibilidad. Estos últimos deberán regularse mediante normas de inferior jerarquía, manuales, instructivos y disposiciones técnicas, de acuerdo con las atribuciones de los órganos rectores.

A partir de esa revisión inicial, la estrategia normativa deberá considerar, entre otros aspectos:

- La definición clara de las competencias y responsabilidades del órgano rector y los órganos centrales.
- La secuencia adecuada de las reformas normativas requeridas.
- La eliminación de superposiciones, contradicciones regulatorias y vacíos legales.
- El reconocimiento del principio de integración e interoperabilidad de los sistemas.
- La obligatoriedad del uso de normas, clasificadores y estándares comunes de información.

La programación de estas adecuaciones debe evitar reformas parciales desarticuladas o meros “parches legales” que debiliten la coherencia conceptual y operativa del sistema. Asimismo, deberán derogarse o adecuarse las normas que obstaculicen la integración y el intercambio de información, o que impidan la articulación normativa, institucional y funcional entre los distintos componentes del SIGEF.

La experiencia regional confirma la importancia de esta cuestión. La Ley 24.156 proporcionó a la reforma argentina un marco integral para la organización de los sistemas de administración financiera y control. En la República Dominicana, la reforma se apoyó en un conjunto articulado de leyes relativas a la organización de Hacienda, dictadas durante la primera década del 2000. Esto también se repitió en la reforma de Honduras, entre otros países.

No se trata, por lo tanto, de una cuestión puramente jurídica. La revisión y adecuación del marco normativo e institucional constituye una condición de viabilidad de la reforma y una expresión concreta de la interoperabilidad normativa, institucional y organizacional desarrollada en los capítulos anteriores.

- **Identificación de la entidad contable central del sistema**

El diseño inicial requiere una entidad contable de referencia que permita abarcar los aspectos de mayor complejidad y sirva de base para la posterior extensión del sistema.

La identificación de esta entidad constituye el punto de partida del diseño del sistema. Por ello, el SIGEFe, tanto en su diseño conceptual y funcional como en la definición de su soporte informático, debe ser concebido, desarrollado e implantado, en primera instancia, para la entidad contable de mayor tamaño y complejidad del Gobierno General que reúna las condiciones de una unidad institucional.

En los gobiernos nacionales, la entidad contable central puede corresponder a la entidad institucional que comprende al Poder Ejecutivo o, según la organización constitucional, jurídica e institucional de cada país, al conjunto de los tres poderes del Estado o a otra institución. En ella, por lo general se concentra el mayor volumen de operaciones presupuestarias, patrimoniales y administrativas, así como la más amplia diversidad de procesos de gestión.

La adecuada resolución conceptual y operativa de esta entidad constituye la base estructural para la posterior extensión e integración progresiva del sistema al resto del sector público no empresarial.

- **Relevamiento de los requerimientos de información financiera por los organismos ejecutores de la gestión**

En numerosos países de la región, los SIGEF han sido concebidos predominantemente para satisfacer los requerimientos de información de los órganos centrales de Hacienda, de los organismos multilaterales o de las exigencias jurídicas vinculadas con la contabilidad y el control fiscal.

Sin embargo, la experiencia demuestra que la calidad y confiabilidad de la información producida dependen fundamentalmente de los datos registrados en los niveles operativos de gestión, particularmente en los Servicios Administrativo-Financieros y en las Unidades Ejecutoras de Programas y Proyectos, donde se origina la mayor parte de la información primaria del sistema.

Este enfoque resulta indispensable para asegurar que el SIGEF opere efectivamente como un sistema integrado de gestión y no únicamente como un sistema centralizado de información fiscal o presupuestaria.

Cuando esta condición no se cumple, el sistema suele ser percibido por los organismos ejecutores como un simple “sistema de Hacienda”, sin utilidad directa para la gestión de las entidades responsables de producir bienes y prestar servicios a la comunidad. Ello conduce

con frecuencia al desarrollo de sistemas paralelos o a la adquisición de soluciones independientes, con duplicación de esfuerzos, fragmentación informativa, inconsistencias operativas y desperdicio de recursos públicos. Asimismo, la información requerida por el sistema central tiende a registrarse tardíamente, de manera incompleta o con baja calidad, porque quienes la generan no perciben una utilidad directa para su propia gestión.

Por ello, el relevamiento de requerimientos debe iniciarse prioritariamente en las instituciones ejecutoras y en los organismos responsables de la gestión administrativa y financiera. Desde las primeras etapas de implantación, el SIGEF debe producir información útil para esas entidades y constituirse en una herramienta de apoyo efectivo a su gestión institucional.

- **Identificación de los requerimientos de información por el órgano rector y por los organismos centrales**

La falta de una definición precisa de la información requerida para conducir, regular, consolidar, efectuar el seguimiento y rendir cuentas puede limitar la utilidad del sistema para sus autoridades responsables. Simultáneamente con el relevamiento de los requerimientos operativos de las entidades ejecutoras, debe avanzarse en la identificación integral de la información requerida por el órgano rector, las oficinas centrales de los sistemas administrativos y las instancias superiores de toma de decisiones.

Ello comprende la información presupuestaria y, asimismo, la información contable, económica y de gestión necesaria para apoyar la conducción macroeconómica y fiscal, la inversión pública, el análisis económico y fiscal, la evaluación de las políticas públicas y el control gubernamental, entre otras.

La experiencia demuestra que, en numerosos casos, los sistemas han sido diseñados con una visión excesivamente limitada a la ejecución presupuestaria, omitiéndose requerimientos estratégicos de información indispensables para la conducción integral del Estado.

Por ello, resulta esencial identificar tempranamente la totalidad de los productos informativos que deberá generar el sistema, así como las relaciones entre esos requerimientos y las fuentes, registros, procesos y estructuras de información que permitirán satisfacerlos.

- **Preparación de un glosario técnico oficial**

Debe elaborarse, aprobarse, mantenerse y difundirse un **glosario técnico oficial de la gestión financiera gubernamental**, bajo la responsabilidad de la autoridad rectora competente. Este instrumento deberá definir los conceptos de uso habitual, precisar sus relaciones básicas y establecer la terminología que deberá utilizarse en las normas, clasificadores, catálogos, sistemas, estados y reportes.

Su finalidad es evitar ambigüedades, interpretaciones divergentes y duplicidades terminológicas que dificultan la integración de la información. El glosario deberá mantenerse actualizado mediante procedimientos formales de administración de cambios y ponerse a disposición de todos los organismos y responsables que intervienen en el SIGEFe.

La tecnología informática básica puede figurar como un medio de administración del glosario, no como el centro de la recomendación. Resulta conveniente que opere mediante un repositorio electrónico de consulta común, con control de versiones, registro de modificaciones y vínculos con los clasificadores, catálogos, entre ellos los de cuentas, y diccionarios de datos del sistema.

- **Preparación temprana del modelo conceptual**

Cuando el diseño de un SIGEFe se inicia a partir de componentes aislados o de soluciones tecnológicas previamente seleccionadas, suele perderse la visión de conjunto de sus objetivos, procesos y productos de información, con consecuencias sobre los plazos y los costos del proyecto. La formulación temprana de un modelo conceptual permite prevenir ese riesgo y constituye una condición previa para su diseño ordenado y racional.

El modelo conceptual es la representación ordenada y coherente de lo que el SIGEFe debe ser, de los propósitos que debe cumplir y de la forma en que sus distintos elementos deben relacionarse para actuar como un conjunto integrado. Define el marco jurídico e institucional en el que se inscribe; sus objetivos; su alcance institucional y funcional; los actores participantes y sus responsabilidades generales; y los productos de información que deberá generar. Establece asimismo los principios rectores, los requerimientos normativos, las relaciones fundamentales entre los sistemas, la arquitectura general, la gobernanza y los criterios para su implantación. No describe las aplicaciones informáticas, las bases de datos ni las soluciones tecnológicas específicas.

Su preparación debe comenzar por la identificación de la información que el sistema necesita producir, de sus usuarios y de la utilidad que tendrá para la gestión pública. Los estados y reportes presupuestarios, contables, fiscales, macroeconómicos y de gestión requeridos para la toma de decisiones, el control, la rendición de cuentas y la transparencia determinan los hechos que deben registrarse, los datos que deben captarse, los procesos que deben relacionarse y las reglas que deben aplicarse. El SIGEFe debe diseñarse a partir de sus productos de información y no de las características de una tecnología, aplicación o solución informática previamente seleccionada.

La preparación del modelo conceptual debe apoyarse en estudios específicos de los sistemas que integran o se relacionan con la gestión financiera gubernamental. Tales estudios deberán realizarse con una metodología común y considerar, como mínimo, la situación vigente de cada sistema, la situación deseada de acuerdo con los objetivos del SIGEFe, las brechas existentes entre ambas y las reformas normativas, institucionales y de procesos necesarias para superarlas.

El análisis de la situación vigente deberá comprender el alcance institucional y funcional cubierto por cada sistema; su definición, objetivos y características; los instrumentos y productos de información que genera; los procesos que lo componen y los momentos de registro; las áreas que generan transacciones y dan origen a registros, tanto en el órgano rector como en los SAF, las unidades ejecutoras y las demás unidades organizacionales intervinientes; los puntos de integración de sus procesos con otros procesos del mismo sistema o subsistema, con los demás componentes de la administración financiera gubernamental y con los sistemas relacionados; la calidad, trazabilidad y utilidad de la

información producida; las normas, responsabilidades y procedimientos aplicables; la consistencia de los clasificadores, catálogos y correspondencias; la existencia de registros duplicados, conciliaciones manuales o procedimientos paralelos; y las capacidades humanas, organizativas y tecnológicas disponibles. En el caso de los SAFs y unidades ejecutoras, el análisis deberá comprender además la gestión administrativo-financiera a su cargo, los procesos que realizan con impacto en el SIGEFe y sus puntos de integración con este, así como la información que requieren para cumplir la normativa vigente y para la administración de sus respectivas áreas o programas.

La situación deseada deberá precisar el papel de cada sistema, subsistema y unidad participante dentro del SIGEFe; la información que deberá producir o suministrar y sus usuarios; los macroprocesos y procesos en los que deberá intervenir; los datos que deberá captar o validar; y las relaciones de integración e interoperabilidad que deberá mantener con los demás componentes. La comparación entre ambas situaciones permitirá identificar las brechas y definir, para cada sistema, los desarrollos que conviene preservar, corregir, completar, integrar, reemplazar o migrar gradualmente.

Este trabajo no implica partir de cero ni descalificar indiscriminadamente lo ya construido. Por el contrario, procura reconocer los avances alcanzados y aprovechar las capacidades institucionales, funcionales y tecnológicas compatibles con la concepción futura del SIGEFe. Pero tampoco debe permitirse que las limitaciones de las aplicaciones existentes condicionen el diseño del nuevo sistema.

A partir de esos estudios, el modelo conceptual deberá precisar el alcance institucional y funcional del SIGEFe; identificar las unidades institucionales que constituyen entidades contables; delimitar las responsabilidades de registro y rendición de cuentas; y establecer los principios de integridad, registro único en origen, aplicación uniforme de criterios, confiabilidad y trazabilidad de la información. Deberá también establecer las bases del Sistema Armonizado de Cuentas, sus principios, alcance y función integradora, y definir los principales hechos y momentos de la gestión, sus efectos administrativos, presupuestarios, contables y económicos, y su expresión en la información fiscal, macroeconómica y microeconómica.

El modelo conceptual deberá concebir el SIGEFe, desde su origen, como un conjunto integrado por los sistemas básicos de la gestión financiera gubernamental y por los sistemas relacionados que intervienen en la producción, utilización o análisis de la información pública. Entre estos últimos se encuentran los de programación macroeconómica y fiscal, planificación, inversión pública, recursos humanos, contrataciones, gestión tributaria y aduanera, entre otros que correspondan. El modelo deberá definir el papel, las responsabilidades y las relaciones de integración e interoperabilidad de cada uno de ellos. Cada sistema conservará sus competencias específicas, pero ninguno deberá concebirse como un componente aislado ni como una fuente de información que se vincula con los demás sólo en una etapa posterior.

La integración y la interoperabilidad deberán preverse desde el diseño, mediante definiciones compartidas, criterios uniformes y responsabilidades institucionales claramente establecidas. Ello permitirá intercambiar e integrar la información de acuerdo con las necesidades y

características de cada proceso, sin alterar su significado, y asegurar que cada hecho se registre una sola vez en su origen, produciendo todos los efectos que le correspondan.

La gobernanza del sistema, las competencias de los órganos rectores y los criterios generales para su implantación deberán igualmente quedar definidos en el modelo conceptual. La implantación podrá realizarse gradualmente, pero el modelo deberá ofrecer desde el comienzo una visión de conjunto, a fin de evitar que cada etapa, organismo o sistema se desarrolle con criterios propios e incompatibles.

El modelo conceptual deberá quedar formalmente documentado y aprobado, de modo que constituya una referencia obligatoria para el desarrollo normativo y para las decisiones posteriores relativas a los procesos, los datos y la tecnología. Deberá ser suficientemente estable para preservar la coherencia del sistema y, al mismo tiempo, permitir una evolución ordenada ante cambios institucionales, procedimentales o tecnológicos.

A continuación, y solamente a título indicativo, se muestra un esquema muy básico y totalmente agregado del contenido que debería desarrollar un modelo conceptual de un SIGEFe:[89]

- ✓ *Presentación, propósitos y metodología de elaboración.*
- ✓ *Contexto jurídico, institucional, económico y sistémico.*
- ✓ *Alcance institucional: entidad contable pública central como base de diseño.*
- ✓ *Alcance funcional y sistémico.*
- ✓ *Actores participantes y sus responsabilidades generales.*
- ✓ *Bases del Sistema Armonizado de Cuentas: principios, alcance y función integradora.*
- ✓ *Productos de información a generar, estratégicos y operativos.*
- ✓ *Principios rectores del sistema. Arquitectura general. Gobernanza.*
- ✓ *Sistemas básicos de la gestión financiera gubernamental. Sistemas relacionados.*
- ✓ *Hechos de gestión, transacciones y otros hechos económicos: criterios de reconocimiento, momentos de registro, validación y trazabilidad.*
- ✓ *Reglas de interoperabilidad.*
- ✓ *Análisis de los sistemas y subsistemas: situación actual, situación deseada y reformas normativas, institucionales y de procesos requeridas. Interrelaciones entre sistemas.*
- ✓ *Análisis de los SAFs. y unidades ejecutoras y su relación con el SIGEFe. Reformas requeridas.*
- ✓ *Bases para el modelo de datos, el mapa integral de procesos y el procesamiento informático.*
- ✓ *Estrategia general de desarrollo e implantación. Criterios para la estrategia tecnológica.*
- ✓ *Bases del programa de gestión del cambio.*

[89] *Entre los modelos conceptuales de mayor relevancia desarrollados en la región y conocidos por el autor — aunque ninguno de ellos abarca íntegramente el contenido propuesto— pueden mencionarse:*
— Modelo conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera Federal. Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México; Banco Mundial, Unidad de Reforma del Sector Público, Ciudad de México, junio de 2009.
— Modelo conceptual de la Gestión Financiera Pública de Colombia. Programa para el Fortalecimiento de la Gestión de las Finanzas Públicas en Colombia; Ministerio de Hacienda y Crédito Público; Banco Mundial, Práctica Global de Gobernanza; Cooperación Económica y Desarrollo – Secretaría de Estado para Asuntos Económicos (SECO) de la Confederación Suiza, Bogotá, 2022.

- ✓ *Réplicas del modelo, incorporación gradual de las demás entidades*
- ✓ *Bases para la integración y consolidación de otros agrupamientos institucionales.*
- ✓ *Visión evolutiva del ecosistema.*

- **Preparación del modelo de datos y del mapa integral de procesos**

Una vez definido el modelo conceptual, corresponde elaborar coordinadamente el modelo de datos y el mapa integral de procesos. La definición incompleta o desarticulada de los datos, registros, procesos y responsabilidades suele producir duplicaciones, omisiones y dificultades para seguir el recorrido de las operaciones. Ambos instrumentos permiten traducir las definiciones generales del SIGEFe en operaciones, responsabilidades, registros y flujos de información concretos; identificar los elementos involucrados y establecer con claridad sus relaciones, en coherencia con el marco normativo e institucional.

El modelo de datos representa de manera estructurada la realidad que el sistema debe registrar. Define qué datos se requieren, cuáles son sus atributos e identificadores, cómo se relacionan entre sí y bajo qué reglas deben originarse, validarse, almacenarse, intercambiarse y utilizarse. No debe confundirse con el diseño físico de las bases de datos, que corresponde a una etapa tecnológica posterior.

El mapa integral de procesos describe cómo se desarrollan las actividades, en qué secuencia se ejecutan, qué organismos y responsables intervienen, cuáles son los puntos de decisión, control y validación y cómo se genera, transforma y utiliza la información a lo largo de la gestión. No debe limitarse a reproducir los procedimientos existentes, sino que debe representar los procesos que, como resultado de su revisión, se hayan definido para la reforma. Ello puede requerir su mejora, simplificación o adecuación, sin que suponga necesariamente una reingeniería general e inmediata.

En síntesis: el mapa de procesos define el comportamiento y el recorrido de las operaciones; el modelo de datos asegura la consistencia y el orden de la información que se genera y circula a lo largo de ese recorrido**.**

En los sistemas de información financiera gubernamental, el mapa integral de procesos y el modelo de datos forman parte del diseño funcional; no son componentes tecnológicos aislados. Su consistencia con el modelo conceptual y con el marco normativo e institucional es condición para que el sistema produzca información íntegra, coherente y útil.

Como regla general, el relevamiento y la definición de los procesos deben preceder al diseño detallado del modelo de datos, porque los procesos generan, transforman y utilizan la información. Sin embargo, ello no supone una secuencia rígida: ambos instrumentos deben elaborarse coordinadamente, mediante aproximaciones sucesivas y ajustes recíprocos. El análisis de los procesos permite identificar nuevos requerimientos de datos y, a su vez, el análisis de la información puede poner de manifiesto omisiones, duplicaciones o inconsistencias en los procesos.

Debe tenerse presente, además, que en la gestión financiera pública existen estructuras de información condicionadas por marcos jurídicos, presupuestarios, contables y económicos, como los clasificadores, los planes de cuentas y las estructuras derivadas del Sistema de

Cuentas Nacionales y del Manual de Estadísticas de Finanzas Públicas. Aun en estos casos, resulta imprescindible identificar y representar los procesos para determinar cómo, cuándo y bajo la responsabilidad de quién se generarán, registrarán y utilizarán los datos correspondientes.

La revisión y mejora de los procesos es, por regla general, deseable y, en muchos casos, necesaria en las instituciones públicas de la región. Ahora bien, la experiencia demuestra que incorporar simultáneamente una reingeniería amplia de procesos y una reforma del sistema puede multiplicar la resistencia administrativa y política, hasta comprometer la viabilidad de esta última. Por ello, antes de incluir la reingeniería como componente de la reforma, deben evaluarse cuidadosamente la magnitud de los cambios, los actores afectados, las capacidades institucionales disponibles y el potencial de resistencia. Cuando dicha reingeniería no resulte indispensable para asegurar los objetivos centrales del sistema, podrá ser preferible programarla gradualmente o abordarla en una etapa posterior.

- **Diseño del Sistema Armonizado de Cuentas - SAC -**

La armonización e integración de las cuentas presupuestarias, contables y económicas constituye uno de los pilares estructurales del SIGEFe. Cuando las clasificaciones presupuestarias, las cuentas contables y las demás estructuras de información no guardan relaciones sistemáticas entre sí, se debilitan la consistencia de los registros y la posibilidad de generar información integrada.

La armonización debe culminar en la construcción de una **matriz general de cuentas** que exponga, de manera analítica y consistente, las relaciones entre los clasificadores presupuestarios, las cuentas contables, las cuentas económicas y las demás estructuras de información vinculadas.

La elaboración de esta estructura matricial debe considerarse una tarea prioritaria y crítica dentro de cualquier proceso de reforma e implantación de un SIGEFe. En términos prácticos, la matriz resultante constituye una parte sustancial del Núcleo Integrador sobre el cual se articula la interoperabilidad entre los distintos subsistemas de información financiera pública. Su adecuada construcción condiciona, desde etapas tempranas, la capacidad del sistema para generar información consistente, trazable, comparable y armonizada en sus bases metodológicas.

Una vez diseñado, el SAC deja de ser simplemente un instrumento técnico para transformarse en una estructura metodológica fundamental del Núcleo Integrador. Su diseño condiciona la integridad de los procesos presupuestarios, de tesorería y contables, así como su articulación entre sí y con las cuentas macroeconómicas, microeconómicas y fiscales. Por ello, cualquier modificación de alguno de sus componentes debe evaluarse considerando los efectos sistémicos que pueda producir sobre el conjunto de estructuras interrelacionadas.

El **SAC** requiere necesariamente una gobernanza centralizada, con autoridad normativa y metodológica suficiente para preservar la coherencia, estabilidad e interoperabilidad del SIGEFe. Las estructuras centrales de cuentas no pueden quedar sujetas a modificaciones discrecionales por parte de las oficinas de presupuesto, las contadurías u otros organismos

centrales o sectoriales, pues las alteraciones parciales o no coordinadas terminan afectando la consistencia del sistema en su totalidad.

En este sentido, los clasificadores presupuestarios, los planes de cuentas contables y las estructuras de cuentas económicas y fiscales deben administrarse como componentes integrados de un **único sistema de información financiera pública** y no como instrumentos independientes manejados sectorialmente. La experiencia demuestra que uno de los principales factores de deterioro de los SIGEF radica precisamente en la pérdida de disciplina metodológica y en la proliferación de modificaciones parciales introducidas sin una adecuada gobernanza sistémica.

Finalmente, debe señalarse una vez más que el **momento del devengado** constituye el pivote conceptual y operativo fundamental del SCA, en la medida en que permite vincular e integrar, a partir de un único registro básico, las dimensiones presupuestaria, contable, fiscal y macro y microeconómico de las operaciones públicas.

8.3.2. Sobre la conducción e implantación de la reforma

- **Gobernanza de la reforma**[90]

Cuando no existe una instancia con autoridad suficiente para conducir una reforma de esta naturaleza, las decisiones tienden a fragmentarse entre organismos, subsistemas y equipos con prioridades diferentes. El resultado suele ser la adopción de soluciones parciales, normas o procesos incompatibles y demoras que terminan afectando al conjunto. Se requiere, por tanto, una conducción capaz de preservar la orientación común, coordinar las acciones y resolver las divergencias que se presenten.

La implantación de un SIGEFe constituye un proceso de transformación institucional de elevada complejidad política, organizacional, funcional y tecnológica. Requiere articular, sin afectar la continuidad de las funciones críticas del Estado, reformas normativas, rediseños institucionales, nuevos procesos de trabajo y desarrollos tecnológicos. En este contexto, la gobernanza de la reforma comprende el marco político-institucional y de dirección estratégica encargado de ordenar las decisiones, definir responsabilidades, articular a los distintos actores y efectuar el seguimiento del proceso.

La gobernanza deberá institucionalizarse desde el inicio mediante una instancia específica de conducción, con autoridad política efectiva, ubicación en un nivel jerárquico elevado y capacidad de coordinación interinstitucional. Estas reformas no pueden quedar reducidas a

---

[90] *El término **Gobernanza** (del inglés Governance, y este del latín gubernare, que significa "dirigir un timón"), surgió con fuerza en las ciencias sociales y de la administración a finales del siglo XX para describir un cambio conceptual: el paso de un modelo de mando vertical y jerárquico a un modelo de red, donde la toma de decisiones es horizontal, coordinada y participativa.*

acuerdos técnicos parciales ni a desarrollos descentralizados sin una dirección estratégica común.

La gobernanza debe asegurar la coherencia del Marco Jurídico-Institucional, del Núcleo Integrador —que incluye inseparablemente el Modelo Conceptual—, del Motor Integrador y de la Plataforma Informática. Las oficinas rectoras de presupuesto, tesorería, crédito público, contabilidad y demás subsistemas no pueden desarrollar modelos de información incompatibles ni administrar autónomamente estructuras de datos que afectan al conjunto. La definición de una arquitectura matricial integrada constituye una condición esencial del SIGEFe y una de las tareas prioritarias de la reforma.

El proyecto debe administrarse mediante metodologías formales, con objetivos verificables, cronogramas obligatorios, seguimiento permanente y evaluación continua de resultados. El avance debe medirse en función del cumplimiento efectivo de etapas críticas, como el diseño conceptual, las adecuaciones normativas que se requieran, el desarrollo de interfaces, las pruebas piloto, la interoperabilidad operativa y la implantación gradual del sistema.

Dado que la implantación del SIGEFe modifica relaciones históricas de poder, control de la información y competencias institucionales, la gobernanza debe poseer capacidad efectiva de arbitraje y resolución de conflictos entre organismos rectores, áreas operativas y unidades tecnológicas. También debe asegurar la sincronización del proceso, coordinando la adecuación normativa, el rediseño institucional, el desarrollo tecnológico, la normalización de datos y la capacitación de los usuarios. El desfase entre estas dimensiones constituye una de las principales causas de fracaso de las reformas de administración financiera pública.

La implantación del nuevo ecosistema debe ejecutarse minimizando los riesgos operativos y garantizando en todo momento la continuidad de las funciones críticas del Estado. Para ello, resultan necesarias estrategias graduales y evolutivas, que incluyan mecanismos temporales de convivencia entre sistemas, implantaciones modulares, pruebas piloto y esquemas de contingencia operacional.

La experiencia internacional muestra la importancia de institucionalizar formalmente la gobernanza de estas reformas. Entre los antecedentes relevantes pueden mencionarse la creación del Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC) en México, mediante la Ley General de Contabilidad Gubernamental de 2008, y la Comisión Intersectorial de Información para la Gestión Financiera Pública, creada en Colombia por el Decreto 224 de 2021.

Ahora bien, para que el organismo de conducción tenga allanado el camino hacia el éxito, es condición esencial y excluyente que se encuentre a cargo de un funcionario que cuente con el apoyo político irrestricto de la máxima autoridad del sistema de política y gestión fiscal. Más aún: se requiere el involucramiento directo de dicha autoridad en la conducción y el seguimiento del proceso. La organización no debe tener dudas acerca del apoyo del líder al proyecto ni de su compromiso con él. En situaciones críticas, puede llegar a requerirse el apoyo y compromiso del propio Presidente de la República.

Si estas condiciones no se cumplen, la viabilidad política del proyecto estará seriamente comprometida. La experiencia demuestra que será muy difícil superar integralmente los problemas de poder, económicos, humanos y técnicos que se presentan durante su desarrollo

e implantación. Cuando la organización percibe la falta de apoyo y de involucramiento del líder político del área, el proyecto tiende al fracaso.

- **Estrategia tecnológica**

Las decisiones tecnológicas constituyen un componente estratégico de toda reforma de la gestión financiera gubernamental. Sin embargo, la experiencia acumulada muestra que la disponibilidad de una plataforma o de una solución informática no resuelve por sí sola los problemas de gestión ni garantiza el éxito de un SIGEFe.

La estrategia tecnológica tiene por objeto determinar las capacidades necesarias para sostener el funcionamiento, la integración, la seguridad, el procesamiento y la evolución del sistema. Debe definirse en función del modelo aprobado, de los procesos establecidos, de los requerimientos de información y de las condiciones institucionales y operativas de cada país.

Para ello, corresponde seguir una secuencia lógica de decisiones: definir primero el modelo conceptual y funcional del SIGEFe; establecer luego las condiciones de interoperabilidad en sus dimensiones normativa, institucional y organizacional, conceptual y semántica, sintáctica y técnica; adoptar después las decisiones relativas al desarrollo propio, la adaptación o la adquisición de soluciones existentes; determinar la estrategia de implantación gradual; y planificar, por último, la migración de datos y la convivencia transitoria entre los sistemas existentes y el nuevo SIGEFe.

La solución tecnológica podrá desarrollarse internamente, basarse en la adaptación de productos disponibles en el mercado o combinar ambas alternativas. No existe una opción universalmente superior. La decisión dependerá de las capacidades técnicas disponibles, del grado de madurez institucional, de la complejidad del proyecto, de los recursos financieros, del nivel de autonomía tecnológica buscado y de las necesidades de adaptación al marco jurídico y organizacional de cada país.

Cualquiera sea la alternativa seleccionada, resulta indispensable reconocer que los SIGEFe presentan características funcionales que los diferencian significativamente de la mayoría de los sistemas integrados desarrollados para el sector privado. Mientras que una parte de estos últimos se estructuran principalmente alrededor de la información patrimonial y de los procesos empresariales, los SIGEFe se organizan a partir de la ejecución presupuestaria, como expresión de la función republicana del presupuesto, del control de legalidad del gasto y la generación integrada de información presupuestaria, contable y económica.

La experiencia reciente muestra proyectos que, pese a inversiones importantes, no alcanzaron los resultados esperados, entre otras razones, porque no se había definido previamente el modelo conceptual integral en que debían sustentarse o porque las decisiones estratégicas se adoptaron en una secuencia inadecuada.

La estrategia tecnológica deberá determinar qué componentes conviene adquirir, adaptar o desarrollar, procurando que la solución resultante responda al modelo previamente definido y pueda mantenerse y evolucionar en el tiempo. En materia de gestión financiera gubernamental, la tecnología acompaña e instrumenta la reforma; nunca la sustituye ni debe determinarla.

- **Hoja de ruta del proyecto**

La implantación de un SIGEFe constituye una de las reformas institucionales más complejas dentro del ámbito de la gestión financiera pública. Su diseño, desarrollo e implantación requieren normalmente varios años de trabajo continuo, importantes inversiones financieras y un elevado esfuerzo de coordinación política, institucional y técnica.

La ausencia de una programación realista puede traducirse en plazos insuficientes, costos mal estimados, prioridades imprecisas y dificultades para controlar el avance de la reforma. La hoja de ruta debe ordenar las etapas, responsabilidades, recursos, hitos y puntos críticos del proyecto y adquiere importancia estratégica. No debe concebirse como un simple cronograma operativo ni como un documento formal de planificación, sino como el instrumento rector que organiza, secuencia, coordina y da sostenibilidad al proceso integral de reforma.

La experiencia acumulada demuestra que uno de los factores más críticos para su viabilidad consiste en compatibilizar la duración de la reforma con los períodos de gobierno. En numerosos casos, las administraciones que impulsan, financian e inician el proyecto no alcanzan a observar plenamente sus resultados antes de finalizar su mandato constitucional. Esta situación genera **riesgos políticos, institucionales y financiero**s que deben considerarse expresamente desde el inicio. Esta es una situación que requiere especial atención en el caso del gobierno que tramita el préstamo, si fuera el caso.

En consecuencia, la hoja de ruta debe estructurarse sobre la base de metas parciales, hitos verificables y productos concretos que puedan obtenerse en períodos relativamente breves y, en lo posible, compatibles con los ciclos gubernamentales. Ello permite:

- evaluar objetivamente el avance real del proyecto;
- introducir ajustes oportunos;
- sostener el apoyo político e institucional;
- fortalecer la credibilidad de la reforma; y,
- mostrar avances y resultados concretos, especialmente a los usuarios del sistema y a la ciudadanía.

Las reformas exitosas suelen construirse mediante avances graduales y acumulativos, evitando planteamientos excesivamente ambiciosos o rígidos que terminen debilitando la viabilidad y sostenibilidad del proceso.

La hoja de ruta debe definir claramente:

- el modelo objetivo de gestión financiera pública que se desea alcanzar;
- el alcance institucional previsto;
- las prioridades estratégicas de la reforma;
- las etapas de implantación;
- los responsables;
- los productos esperados;
- los mecanismos de seguimiento y evaluación;
- y los criterios de medición de resultados e impactos.

Asimismo, debe organizar la reforma en componentes o módulos coherentes con los distintos sistemas involucrados, estableciendo secuencias realistas y dependencias funcionales entre ellos.

Antes de iniciar el proceso de diseño e implantación, debe encontrarse claramente definido qué información producirá el SIGEFe, quiénes serán sus usuarios, cuáles serán las ventajas de disponer de ella y qué valor agregado aportará a la gestión pública. La utilidad efectiva de la información constituye uno de los factores esenciales para justificar el esfuerzo institucional y financiero requerido por este tipo de reformas.

El SIGEFe no debe concebirse únicamente como un instrumento de automatización operativa, sino como una herramienta estratégica destinada a fortalecer la capacidad de gobierno, mejorar la calidad de las decisiones públicas, aumentar la transparencia, facilitar el control y contribuir a una administración pública más eficiente e integrada.

Una hoja de ruta seria debe combinar estabilidad estratégica con flexibilidad operativa. La visión general de la reforma debe mantenerse estable en el tiempo, más allá de gobiernos y personas, mientras que los instrumentos, cronogramas y modalidades de ejecución deben poder ajustarse según la experiencia adquirida y las condiciones reales de implantación.

Finalmente, resulta fundamental identificar tempranamente el denominado **"punto de no retorno"** de la reforma. Este corresponde al momento en que el sistema alcanza un nivel de utilización, dependencia operativa, producción de información y apropiación institucional tal que su desmantelamiento, paralización o retroceso genera costos políticos, administrativos, financieros y funcionales significativamente superiores a los de su continuidad. Por múltiples razones, siempre habrá "enemigos" del sistema, *que* deberán ser gestionados oportunamente.

La identificación y consolidación de ese punto constituye un factor estratégico para asegurar la sostenibilidad de la reforma frente a cambios de administración, reorientaciones políticas, resistencias burocráticas o cuestionamientos circunstanciales. En términos generales, suele encontrarse asociado a la utilización efectiva de la información por los distintos usuarios institucionales, a la integración operativa alcanzada entre sistemas y organismos, a los costos ya incurridos y al nuevo entorno organizacional generado por la reforma.

En síntesis, una buena hoja de ruta permite ordenar prioridades, reducir improvisaciones, coordinar actores, administrar riesgos y sostener políticamente una transformación institucional que, por su naturaleza, necesariamente excede el horizonte temporal de una sola administración gubernamental.

- **Estrategia de expansión del SIGEF una vez estabilizado su núcleo central**

Un SIGEF correctamente implantado en su ámbito inicial puede quedar limitado a él si no se prevé oportunamente su extensión a las demás entidades, funciones y productos de información alcanzados. Esa extensión no debe consistir en incorporar indiscriminadamente organismos, funciones o aplicaciones, sino en ampliar de manera gradual y ordenada la cobertura institucional, funcional e informativa del sistema, preservando el modelo conceptual y las reglas de integración sobre las cuales fue construido. Debe iniciarse sólo

cuando el núcleo básico se encuentre estabilizado y se haya comprobado el adecuado funcionamiento de sus procesos y registros, pues extender un sistema que aún presenta debilidades sólo trasladaría y multiplicaría sus deficiencias.

La ampliación institucional debe respetar la naturaleza jurídica, económica y contable de cada organismo. Las entidades del Gobierno General podrán utilizar el sistema común, operar mediante instancias propias dentro de una plataforma compartida o disponer de sistemas institucionales interoperables, según sus características y grado de autonomía. Las sociedades públicas, en cambio, deben conservar sistemas apropiados para su gestión empresarial y relacionarse con el SIGEF mediante mecanismos de interoperabilidad e intercambio de información.

La expansión funcional tampoco debe confundirse con la absorción de todos los sistemas administrativos. Los sistemas de recursos humanos, contrataciones, administración tributaria y aduanera, inversión pública y otros ámbitos especializados deben conservar sus funciones propias e integrarse mediante reglas comunes, datos maestros, identificadores e interfaces que aseguren el registro de cada transacción en su origen y la producción integrada, sin duplicaciones, de sus efectos presupuestarios, contables y económicos. financieros y patrimoniales.

La expansión funcional tampoco debe confundirse con la absorción de todos los sistemas administrativos. Los sistemas de recursos humanos, contrataciones, administración tributaria y aduanera, inversión pública y demás ámbitos especializados deben conservar sus funciones propias. Su integración deberá sustentarse en reglas comunes, datos maestros, identificadores e interfaces que permitan registrar cada transacción en su origen y producir, sin duplicaciones, la información presupuestaria, contable y económica que de ella se derive.

La expansión informativa comprende el desarrollo progresivo de estados, reportes y consultas de carácter presupuestario, contable, económico – incluido el fiscal - y de gestión. Comprende asimismo el fortalecimiento de los SIGEF consolidadores, a fin de recibir, validar, agregar, consolidar y presentar información proveniente de diferentes niveles de gobierno y sectores institucionales. En una etapa posterior, y fuera del alcance inmediato de esta recomendación, podrá incorporarse información física que permita vincular recursos, productos y resultados, así como mejorar la determinación de costos.

La expansión institucional y funcional del núcleo transaccional deberá realizarse, en principio, sobre la misma plataforma informática. Si esta fue concebida con criterios de modularidad, escalabilidad e interoperabilidad, no será necesario reemplazarla, aunque podrá requerirse ampliar la infraestructura, incorporar componentes y reforzar las capacidades de integración, seguridad y procesamiento. Las entidades que dispongan de sistemas propios podrán vincularse con la plataforma común aun cuando utilicen tecnologías diferentes.

La estrategia debe ejecutarse por etapas, con prioridades, responsabilidades y metas verificables. Cada incorporación debe justificarse por su contribución a la gestión, a la calidad de la información, a la transparencia y a la rendición de cuentas. De esta manera, el SIGEF podrá ampliarse ordenadamente e integrarse progresivamente en un Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental.

- **Aprovechamiento de las oportunidades de reforma**

Las circunstancias favorables para iniciar, reencauzar o profundizar una reforma pueden ser transitorias y perderse si no existe una propuesta suficientemente preparada. Las crisis fiscales, bancarias o macroeconómicas generan graves costos económicos y sociales y no deben, desde luego, considerarse deseables. Sin embargo, la experiencia regional muestra que pueden abrir ventanas de oportunidad para iniciar, reencauzar o profundizar reformas estructurales que, en circunstancias normales, suelen enfrentar mayores dificultades políticas, administrativas e institucionales. En tales contextos, la necesidad de mejorar la planificación, el control y la disponibilidad de información fiscal oportuna y confiable puede fortalecer las condiciones necesarias para modernizar o implantar un SIGEFe.

La experiencia boliviana de la primera mitad de la década de 1980 constituye un antecedente especialmente ilustrativo. La profunda crisis fiscal, externa y cambiaria, culminada en la hiperinflación de 1984 y 1985, puso en evidencia la imposibilidad de continuar administrando las finanzas públicas con sistemas fragmentados, información insuficiente y débiles mecanismos de control. El proceso de estabilización abrió condiciones para reformas de amplio alcance en la administración del Estado y en el sistema financiero. En ese contexto se desarrolló el Proyecto SAFCO, experiencia señera de la reforma sistémica de la administración financiera gubernamental latinoamericana.

La experiencia argentina ofrece otro ejemplo significativo. La profunda crisis fiscal y la hiperinflación de 1989 y 1990, precedidas por graves desequilibrios fiscales e inflacionarios durante la década de 1980, pusieron de manifiesto la insuficiencia de los mecanismos vigentes de gestión y control de las finanzas públicas. Esa situación contribuyó a crear las condiciones para transformar integralmente la administración financiera del Estado. La sanción de la Ley Nº 24.156, en 1992, el diseño y la ejecución de un amplio y profundo programa de reforma de la gestión financiera, así como la implantación progresiva del SIDIF dieron expresión concreta a ese proceso, que constituyó un caso emblemático en la región.

También en la República Dominicana, la crisis bancaria de 2003 impulsó la necesidad de ordenar y modernizar la administración y la información financiera pública, así como la capacidad administrativa del Ministerio de Hacienda para gestionarla. El proceso de reforma que se desarrolló en los años siguientes permitió avanzar de manera profunda y exitosa en esos propósitos.

Si bien desde las experiencias citadas se ha avanzado mucho en la región en materia de disponibilidad de información financiera confiable y transparente, aún se está lejos del ideal. Lo deseable es que los gobiernos adviertan con anticipación las deficiencias que persisten y actúen en consecuencia. Las crisis pueden facilitar esas decisiones, pero a un costo que ningún gobierno debería aceptar como condición para actuar.

8.3.3. Sobre el control, sostenibilidad y apropiación de la reforma

- **Control, transparencia y trazabilidad**

Cuando las reglas de control, transparencia y trazabilidad se incorporan tardíamente, resulta difícil reconstruir el recorrido de las operaciones y asegurar la confiabilidad de la información.

La participación temprana de los organismos de control interno y externo en la reforma resulta altamente conveniente. No se trata de transferirles responsabilidades propias de la conducción o de la ejecución del proyecto, ni de afectar la independencia que corresponde a cada uno, sino de incorporar oportunamente su conocimiento y sus requerimientos en el diseño de las normas, los procesos, los registros y los productos de información del SIGEFe.

Su intervención desde las etapas iniciales facilita la comprensión de los objetivos de la reforma, permite advertir debilidades o riesgos antes de que se consoliden en la solución implantada y fortalece la legitimidad institucional del proceso. Asimismo, contribuye a que las normas, procedimientos e instructivos del sistema contemplen adecuadamente las exigencias de control interno, auditoría, rendición de cuentas y fiscalización externa.

Por su parte, la transparencia no debe entenderse solamente como la publicación posterior de información. Requiere que los estados, reportes e indicadores presupuestarios, contables, fiscales, macroeconómicos y de gestión se originen en registros confiables, oportunos y verificables, y que puedan ser consultados por las autoridades, los órganos de control y la ciudadanía conforme a las normas aplicables.

La trazabilidad constituye, a su vez, una condición esencial para que esa transparencia sea efectiva. Debe permitir reconstruir el ciclo completo de cada operación, vinculando los actos administrativos, autorizaciones, documentos de respaldo, modificaciones, registros, procesos y productos de información derivados de ella. De este modo, facilita la detección de errores e inconsistencias, la verificación del cumplimiento de las reglas de registro y la determinación de responsabilidades cuando corresponda. La trazabilidad debe permitir a las autoridades competentes, a los órganos de control y, en los casos que corresponda conforme al régimen de acceso a la información pública, a la ciudadanía, verificar el origen y el tratamiento de la información.

Un SIGEFe integrado, sustentado en el registro único y en reglas explícitas de procesamiento, ofrece las mejores condiciones para alcanzar esos objetivos. Fortalece la transparencia, facilita el control, mejora la rendición de cuentas y aumenta la confianza en la información financiera pública. La incorporación temprana de los organismos de control ayuda, finalmente, a reducir objeciones posteriores originadas en interpretaciones divergentes y a asegurar que esas exigencias formen parte del sistema desde su concepción.

- **Gestión del cambio y el fortalecimiento institucional**

La implantación de un SIGEFe no consiste solamente en dictar normas, adquirir equipamiento o poner en funcionamiento aplicaciones informáticas. Supone modificar formas de trabajo, responsabilidades, circuitos de registro y autorización, mecanismos de control, acceso a la información y relaciones entre organismos que, en muchos casos, se encuentran profundamente arraigados.

Por ello, las dificultades de una reforma no provienen únicamente de cuestiones tecnológicas. Con frecuencia se originan en debilidades institucionales, insuficiencias de capacitación, falta de continuidad en la conducción, procedimientos incompatibles con el nuevo modelo o resistencias de quienes perciben que la reforma altera rutinas, responsabilidades o ámbitos tradicionales de decisión.

La gestión del cambio no debe concebirse como una actividad complementaria que se incorpora al final del proyecto. Debe formar parte de su diseño, de su gobernanza y de su hoja de ruta desde el inicio, y mantenerse hasta que los nuevos procesos se encuentren efectivamente estabilizados. Su propósito es asegurar que las instituciones y las personas comprendan la reforma, cuenten con las capacidades necesarias para aplicarla y encuentren condiciones razonables para sostenerla en el tiempo.

En este campo, la experiencia acumulada permite identificar cinco líneas principales de acción:

- La capacitación sistemática de los recursos humanos.
- La comunicación institucional permanente.
- La identificación temprana y la gestión activa de las resistencias al cambio.
- La retención de capacidades estratégicas.
- La creación de incentivos y condiciones institucionales que favorezcan la adopción del cambio.

Capacitación de los recursos humanos

Desde el inicio del proyecto debe ejecutarse un programa continuo de formación dirigido a los funcionarios y técnicos que intervienen en los procesos alcanzados por la reforma. Dicho programa deberá adecuarse a las responsabilidades de cada grupo: autoridades superiores, órganos rectores, responsables de servicios administrativos, unidades ejecutoras, equipos técnicos, usuarios operativos y órganos de control.

El objetivo no consiste solamente en enseñar el uso de nuevas herramientas informáticas. La capacitación debe formar personas capaces de comprender y aplicar los nuevos procesos de gestión financiera gubernamental, sus fundamentos conceptuales, sus reglas normativas, sus procedimientos, sus responsabilidades y sus efectos sobre la calidad de la información producida.

Deberá abarcar, según corresponda, aspectos conceptuales, normativos, presupuestarios, contables, operativos, tecnológicos y gerenciales. También deberá contribuir a unificar el lenguaje institucional y los criterios de trabajo vinculados con el ciclo fiscal y el funcionamiento del SIGEFe.

Resulta igualmente necesario desarrollar adicionalmente acciones de sensibilización dirigidas a los niveles superiores de conducción política e institucional. El compromiso de esas autoridades es indispensable para resolver dificultades, sostener las decisiones adoptadas y utilizar efectivamente la información generada por el sistema.

Para consolidar las capacidades desarrolladas, es conveniente incorporar como facilitadores a funcionarios jerarquizados y técnicos de las propias instituciones involucradas, siempre que

cuenten con formación adecuada y capacidad para transmitirla. Ello favorece la apropiación institucional de la reforma y reduce la dependencia de asistencias externas.

Comunicación institucional

Todo proyecto de implantación de un SIGEFe requiere una estrategia permanente de comunicación institucional, interna y externa. Su finalidad es informar con claridad, generar credibilidad, reducir incertidumbres y construir compromiso alrededor de la reforma.

La comunicación no debe limitarse a difundir decisiones ya adoptadas. Debe permitir también recibir observaciones, identificar dificultades de aplicación y explicar oportunamente las razones de los cambios introducidos. Los distintos actores deben conocer, de acuerdo con sus responsabilidades:

- Los objetivos perseguidos por la reforma.
- Los beneficios esperados para la gestión, el control y la rendición de cuentas.
- Los costos y riesgos de mantener la situación existente.
- El cronograma general y sus principales hitos.
- Los cambios que afectarán sus responsabilidades y modalidades de trabajo.
- Los avances, dificultades y resultados parciales del proceso.
- El compromiso explícito de la conducción política e institucional.

Una comunicación sostenida, clara y veraz constituye un componente estratégico de la reforma. Contribuye a evitar expectativas irreales, permite corregir malentendidos y fortalece la confianza necesaria para acompañar el proceso de transformación.

Gestión activa de las resistencias al cambio

La resistencia al cambio es inherente a toda reforma administrativa, en especial cuando afecta áreas técnicas consolidadas, modifica rutinas de trabajo, introduce mayores exigencias de registro y control o altera espacios tradicionales de decisión.

No toda resistencia tiene el mismo origen ni debe recibir idéntico tratamiento. Algunas observaciones pueden revelar dificultades reales de diseño o de implantación que corresponde atender. Otras responden al temor frente a nuevas responsabilidades, a la pérdida de prácticas conocidas o a la preservación de procedimientos y ámbitos de decisión que la reforma procura modificar.

La participación temprana de funcionarios clave, la capacitación, la comunicación y la existencia de incentivos adecuados contribuyen a reducir las resistencias. Sin embargo, también será necesario identificar aquellas que se localizan en posiciones estratégicas para el funcionamiento del sistema y adoptar decisiones firmes cuando determinadas conductas comprometan el avance de la reforma o impidan la aplicación de las reglas aprobadas y consensuadas por la mayoría.

Retención de capacidades estratégicas

La estabilidad de los equipos técnicos y de conducción constituye un factor decisivo para la continuidad de la reforma. La sustitución frecuente de líderes, especialistas o equipos centrales produce pérdidas de conocimiento acumulado, discontinuidad operativa y debilitamiento institucional.

Deben preverse mecanismos que permitan retener las capacidades críticas desarrolladas durante el proceso, especialmente en los órganos rectores y en las áreas responsables de administrar, mantener y perfeccionar el sistema.

La retención de capacidades no significa depender indefinidamente de determinadas personas. Significa asegurar que el conocimiento adquirido quede incorporado en las instituciones, se documente adecuadamente y pueda ser transmitido a nuevos equipos sin poner en riesgo la continuidad del sistema

Incentivos y condiciones institucionales que favorezcan la adopción del cambio

La adopción efectiva del nuevo sistema depende no sólo de la capacitación o de la voluntad de los funcionarios. Requiere que las responsabilidades asignadas sean claras, que existan atribuciones suficientes para cumplirlas, que los procesos de trabajo sean razonables y que las personas dispongan de información, asistencia y herramientas adecuadas.

Los incentivos no son únicamente económicos. Comprenden también el reconocimiento de las responsabilidades asumidas, las oportunidades de formación y desarrollo, la claridad de los roles, el respaldo de las autoridades, la valoración del desempeño y la posibilidad de advertir que el nuevo sistema mejora efectivamente la gestión y reduce tareas innecesarias.

Asimismo, debe evitarse la coexistencia indefinida de procedimientos anteriores con las nuevas modalidades de trabajo. Salvo durante los períodos de transición estrictamente necesarios, la duplicación de registros, controles o circuitos administrativos transmite la señal de que el cambio no es obligatorio y debilita la confiabilidad del sistema.

Sin personas capacitadas, comprometidas y respaldadas por condiciones institucionales adecuadas, ninguna reforma de la gestión financiera gubernamental podrá consolidarse ni sostenerse en el tiempo.

8.4. CONSIDERACIONES FINALES

La transformación digital de la gestión pública continuará profundizándose durante los próximos años. La interoperabilidad, la inteligencia artificial, la automatización y las nuevas capacidades de análisis impulsarán ecosistemas de información con capacidades crecientes de automatización, análisis y apoyo a la conducción del Estado.

La evolución de estos sistemas, sin embargo, no deberá medirse únicamente por el grado de desarrollo tecnológico alcanzado, sino principalmente por su capacidad para mejorar la administración del Estado. En este proceso pueden identificarse, entre otras, cuatro grandes tendencias.

La primera será el avance hacia una trazabilidad prácticamente completa de las operaciones, que permita conocer en todo momento el origen, las transformaciones y el destino de cada dato, así como reconstruir los actos, documentos, procesos y responsabilidades vinculados con él. Esta capacidad fortalecerá la transparencia, el control y la rendición de cuentas.

La segunda será el fortalecimiento de la gobernanza de los datos y de los procesos de decisión. Ello exigirá asegurar la calidad, integridad, disponibilidad y protección de la información, así como la transparencia de los algoritmos y el uso responsable de la inteligencia artificial.

La tercera será el avance hacia una **gestión cada vez más orientada a resultados,** mediante la vinculación de la información financiera con indicadores físicos sobre los bienes y servicios producidos y los efectos de las políticas públicas. Esta articulación permitirá evaluar con mayor precisión el desempeño del Estado.

La cuarta será la consolidación de un modelo de gestión orientado a **generar valor público, mediante** mejores decisiones sustentadas en información integrada, oportuna, consistente y confiable.

Estas tendencias incorporarán nuevas capacidades a los ecosistemas de información de la gestión financiera gubernamental. Su desarrollo, sin embargo, no modifica los principios expuestos a lo largo de este ensayo. Por el contrario, confirma y acrecienta su importancia. El éxito de los futuros ecosistemas inteligentes continuará dependiendo de los fundamentos que sustentan un SIGEFe moderno: integración de la información, unicidad del dato, interoperabilidad efectiva, coherencia conceptual, trazabilidad y reglas comunes.

La experiencia demuestra que la calidad de los resultados depende mucho más del diseño del sistema y de la calidad de la información que del grado de sofisticación de la tecnología utilizada. Sin un Marco Jurídico-Institucional apropiado, instituciones capaces de actuar coordinadamente, un núcleo integrador que comprenda un modelo conceptual sólido, reglas claras e información consistente, ninguna herramienta tecnológica podrá generar conocimiento confiable para la gestión pública.

La **inteligencia artificial** puede potenciar extraordinariamente un sistema o un proyecto correctamente concebido, ampliar sus capacidades de análisis, detectar anomalías, facilitar proyecciones y apoyar la toma de decisiones. Pero **no puede reemplazar el modelo conceptual, subsanar incoherencias normativas, suplir una organización institucional inadecuada ni otorgar confiabilidad a datos fragmentados o carentes de trazabilidad.**

La verdadera transformación digital del Estado no comienza, por lo tanto, con la mera incorporación de nuevas tecnologías. **Comienza** con la construcción de un marco normativo moderno y coherente, instituciones capaces de trabajar coordinadamente, modelos conceptuales sólidos, información integrada y reglas comunes que permitan transformar los datos en información, la información en conocimiento y el conocimiento en mejores decisiones públicas.

Ése ha sido el **propósito central de este ensayo**: aportar un marco conceptual que contribuya al diseño y evolución de los Ecosistemas de Información de la Gestión Financiera

Gubernamental capaces de sostener esa transformación sin perder los principios que les proporcionan consistencia, confiabilidad y permanencia.

En ese marco, el presupuesto público debe conservar y fortalecer su condición de institución básica de la República. No constituye solamente un instrumento de programación financiera: expresa la autorización otorgada por el Poder Legislativo para el empleo de los recursos que la sociedad confía al Estado. Un SIGEFe correctamente diseñado contribuye a hacer visible su ejecución, a verificar el cumplimiento de esas autorizaciones y a sustentar una rendición de cuentas fundada en información íntegra, confiable y disponible en los plazos requeridos.

Los principios desarrollados a lo largo del trabajo conservarán su vigencia en el tiempo porque responden a una necesidad permanente: **el Estado sólo puede administrar adecuadamente los recursos que la sociedad le confía cuando dispone de información financiera integrada, pertinente, oportuna, consistente y veraz, todo ello en un marco de trazabilidad absoluta.**

ABREVIATURAS UTILIZADAS

CAIF	Cuenta Ahorro-Inversión-Financiamiento
CGC	Catálogo General de Cuentas
CIIU	Clasificación Industrial Internacional Uniforme
COFOG	Clasificación Funcional de Gastos del Gobierno
CPC	Clasificación Central de Productos
EDSPG	Estadísticas de Deuda del Sector Público 2013: Guía para Compiladores y Usuarios
EFP	Estadísticas de las Finanzas Públicas
FMI	Fondo Monetario Internacional
GFG	Gestión Financiera Gubernamental
ISS	Instituciones de la Seguridad Social
MBP	Manual de Balanza de Pagos y de Posición de Inversión Internacional
MEMF	Manual de Estadísticas Monetarias y Financieras
MEFP	Manual de Estadísticas de las Finanzas Públicas
NICSP	Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público
SAFs	Servicios Administrativo Financieros
SCAE	Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica
SCN	Sistema de Cuentas Nacionales
SIGEF	Sistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental
SIGEFc	Sistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental - Consolidador
SIGEFe	Ecosistema de Información de la Gestión Financiera Gubernamental
TGS	Teoría General de Sistemas
U.E.	Unidades Ejecutoras
UNSPSC	Código Estándar de Bienes y Servicios de las Naciones Unidas

ALGUNOS ANTECEDENTES DEL AUTOR RELACIONADOS CON EL ENSAYO:

-Antecedentes liminares relacionados con el ensayo:

- 1983 - “Algunas consideraciones sobre el Resultado Presupuestario”. revista de la Asociación Venezolana de Presupuesto Público Nº 7 de octubre de 1983. Caracas – Venezuela. Reproducido: “Algunas consideraciones sobre el resultado presupuestario”. Revista Nro. 25 de la Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto Público – noviembre 1989.

- 1986 - “La experiencia de Venezuela en el desarrollo de los sistemas de información financiera vinculados al presupuesto público”, Gutiérrez, Ricardo y Guerra O, Luis. Oficina Central de Presupuesto, Venezuela.

- 1989 - “Bases y estructura conceptual del Sistema Integrado de Información sobre la Administración Financiera Estatal”, documento elaborado para el Proyecto VEN 87/013 de la ONU sobre “Modernización de la Gestión Pública Estatal”, Caracas.

- 1989 - “Presupuesto Consolidado del Sector Público – Experiencia Venezolana” -Ricardo Gutiérrez – Víctor José Arrieche - Publicado en la Revista Nro. 23 de la Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto Público – noviembre 1989.

- 1989 - “Bases Conceptuales del Sistema de Contabilidad de la Administración Central y del Sistema Integrado de Información Financiera del Sector Público”. Proyecto: SAFCO, BIRF–ONU: BOL/87/R03. Informe interno N.º 43/90. Setiembre de 1989.

- 1990 - GUTIÉRREZ, R. A. (1990): *“La Integración de los Sistemas de Información Financiera de las Instituciones Públicas”*, documento presentado en el XX Seminario Regional Interamericano de Contabilidad: “La Administración Financiera del Gobierno, el Desafío de la Eficiencia”, 18 de Julio 1990, Montevideo. Uruguay. Reproducido por *Revista de ASIP* (Asociación Interamericana e Ibérica de Presupuesto Público) Nº 25, mayo de 1991, con el título “BASES CONCEPTUALES DE UN SISTEMA INTEGRADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO”.

- 1991. Autor del proyecto de ley y del mensaje de elevación al Congreso Nacional de la posteriormente sancionada “Ley de administración financiera y control de gestión del sector público nacional”. Trámite Parlamentario Nº 248 ingresado a la Cámara de Diputados de la Nación el 17 de abril de 1991. Aprobado en todas sus partes, con excepción del Sistema de Control Externo, mediante la Ley 24156, promulgada 26/10/1992.

-Selección de programas de reforma, modelos conceptuales u otros documentos relevantes sobre la gestión financiera pública, en los que el autor participó en funciones clave:

- 1992 - “PROGRAMA DE REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL 1992 - REPÚBLICA AGENTINA”. Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos. Secretaría de Hacienda. Reproducido por la Revista Nº 21 de la Asociación Argentina de Presupuesto Público, octubre de 1992.

- 1996 “BASES PARA LA PREPARACIÓN DE UN PROGRAMA DE REFORMA DE LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL DE LA REPÚBLICA DOMINICANA”. Secretaría de Finanzas de la República Dominicana. Financiado por el Banco Interamericano de Desarrollo. 12/96.

- 1997. “Diseño Conceptual – Sistema Integrado de Gestión y Control de las Finanzas Públicas” “Fase I” – Venezuela. Programa de Modernización de las Finanzas Públicas – Venezuela.

- 2004. “Modelo Conceptual de Gestión Financiera Municipal”, PAFI. República Dominicana.

- 2004-2009. República Dominicana. Participación relevante en la preparación de las siguientes normas (2004/2009):

    - Ley de Organización de la Secretaría de Estado de Hacienda, Nro. 494-06.
    - Ley del Sistema Integrado de Administración Financiera, Nro. 5-07.
    - Ley Orgánica de Presupuesto, Nro. 423-06.
    - Ley de Crédito Público, Nro. 6-2006
    - Ley de la Tesorería Nacional, Nro. 567-2005
    - Ley que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental y establece el Sistema de Contabilidad Gubernamental, Nro. 126-01.
    - Reglamento de Aplicación de la Ley de Organización de la SEH (494-06) - Decreto Nro. 498-07.
    - Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de Presupuesto (423-06) - Decreto Nro. 492-07.
    - Reglamento de Aplicación de la Ley que crea la Dirección General de Contabilidad Gubernamental (Ley 126-01) - Decreto Nro. 526-09.

- 2007. Perú. “Sistema integrado de administración financiera (SIAF)” “Modelo conceptual – Lineamientos y modelo tecnológico y de arquitectura” - Consorcio IGT – SIDEPRO.

- 2008. México. Ley General de Contabilidad Gubernamental. Publicada el 31-12-2008. “Artículo 19.- “Los entes públicos deberán asegurarse que el sistema: ----Integre en forma automática el ejercicio presupuestario con la operación contable, a partir de la utilización del gasto devengado; ……”.

- 2009 — “Modelo conceptual del Sistema Integrado de Administración Financiera Federal”. Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México; Banco Mundial, Unidad de Reforma del Sector Público, Ciudad de México, junio 2009.

- 2008-2011 – México - Consejo Nacional de Armonización Contable - (SHCP) Redacción de los proyectos de 17 de los primeros 20 Acuerdos aprobados durante los años 2009, 2010 y 2011 (sobre clasificadores presupuestarios y contabilidad gubernamental).

- 2011. “Modelo Conceptual del Sistema de Estadísticas Fiscales de la República Dominicana”. Banco Interamericano de Desarrollo (BID). “Programa de Modernización de la Administración de los Recursos Públicos” 1809/OC-DR. Julio 2011.

- 2012. “Aspectos Generales y Metodológicos del Sistema de Contabilidad Gubernamental del Poder Ejecutivo de la Federación”. Banco Mundial. SHCP de México. Enero 2012.

- 2013– Taller del Banco Mundial sobre: “SISTEMAS INTEGRADOS DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA”. Expositor y preparación de láminas en PPT, sobre: Sesión 1: La Administración Financiera Gubernamental. Concepto. Alcances. Contenido. Sesión 2: El Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF). Sesión 10, Lecciones de la experiencia. World Bank – LAC – Washington, D.C. junio 2013

- 2017 - “Propuesta de: Modelo conceptual para la reforma de la Administración Financiera Provincial” - Asociación Argentina de Presupuesto y Administración Financiera Pública” (ASAP) – Contaduría General de la Provincia de Buenos Aires. Coordinador General y Compaginador.

- 2020 - “MANUAL DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO” - Autor: CAPÍTULO I: “LA ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL ESTADO. ASPECTOS GENERALES” - Coordinador General y compaginador del texto del Manual. Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal (CAPGEFI) – Ministerio de Hacienda - Santo Domingo, República Dominicana, 2020.

- 2022 — Modelo conceptual de la Gestión Financiera Pública de Colombia. Programa para el Fortalecimiento de la Gestión de las Finanzas Públicas en Colombia; Ministerio de Hacienda y Crédito Público; Banco Mundial, Cooperación Económica y Desarrollo (SECO) de la Confederación Suiza, Bogotá, 2022. Autor del Capítulo 1 “La Gestión Financiera Pública de Colombia y el SIGFP”, y a cargo de la “Supervisión de Calidad” del texto del documento.

Índice general

PRESENTACIÓN ... 3
PRÓLOGO ... 5
INTRODUCCIÓN ... 11
IDEAS FUERZA QUE PRESIDEN EL ENSAYO ... 23

PARTE I - FUNDAMENTOS DEL SIGEF ... 25
CAPÍTULO 1 - CONTEXTO INSTITUCIONAL ... 25
1.1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS ... 25
1.2. LA UNIDAD INSTITUCIONAL ... 25
1.3. LOS SECTORES INSTITUCIONALES DE LA ECONOMÍA ... 26
1.4. EL GOBIERNO GENERAL ... 28
1.4.1. Niveles de gobierno ... 28
1.4.2. Subsectorización del gobierno general ... 29
1.4.3. Consideraciones sobre los fondos de seguridad social ... 29
1.4.4. Unidad de gobierno ... 30
1.4.5. Alcance del término “gubernamental” ... 30
1.5. EL SECTOR PÚBLICO ... 31
1.5.1. Sociedades públicas no financieras ... 31
1.5.2. Sociedades públicas financieras ... 32
1.5.3. Delimitación y composición del sector público ... 32
1.5.4. Diagrama institucional ... 32
CAPÍTULO 2 - LAS CUENTAS Y EL SISTEMA ARMONIZADO DE CUENTAS ... 35
2.1. LAS CUENTAS. CONCEPTO ... 35
2.2. LAS CUENTAS ECONÓMICAS ... 36
2.2.1. Las cuentas macroeconómicas ... 36
2.2.1.1. Las cuentas del Sistema de Cuentas Nacionales ... 37
2.2.1.2. Las cuentas del Sistema de Estadísticas Monetarias y Financieras ... 39
2.2.1.3. Las cuentas de las estadísticas de la Balanza de Pagos (MBP) ... 41
2.2.1.4. Las cuentas del Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica (SCAE) .. 43
2.2.1.5. Cuadro resumen ... 45
2.2.2. Las cuentas microeconómicas (bienes y servicios) ... 45
2.2.2.1. Clasificación Central de Productos ... 46
2.2.2.2. Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) ... 46
2.2.2.3. Código Estándar de Bienes y Servicios de las Naciones Unidas (UNSPSC) . 47
2.2.2.4. Notas adicionales ... 47
2.2.3. Las cuentas fiscales ... 48
2.2.3.1. Las cuentas del Sistema de Estadísticas de Finanzas Públicas ... 49
2.2.3.2. Las cuentas de la Deuda Pública ... 50
2.2.3.3. Las cuentas de la Clasificación de las Funciones del Gobierno (COFOG) 52
2.2.4. El sistema armonizado de cuentas económicas (SACE) ... 54
2.3. LAS CUENTAS PÚBLICAS ... 55
2.3.1. Cuentas presupuestarias ... 55
2.3.2. Cuentas Contables ... 60
2.3.3. Relación entre cuentas presupuestarias y contables ... 66
2.4. EL SISTEMA ARMONIZADO DE CUENTAS ... 68

ANEXO A: REFORMAS RELEVANTES SOBRE CUENTAS EN EL SCN 2025 ... 71
ANEXO B: LAS SUBCUENTAS CONTABLES EN UN MODELO INTEGRADO DE DATOS ... 73
ANEXO C: LOS CENTROS DE COSTOS Y SUS CUENTAS EN LA GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL ... 77
CAPÍTULO 3 - CONTEXTO CONTABLE ... 81
3.1. INTRODUCCIÓN ... 81
3.2. LA ENTIDAD CONTABLE ... 82
3.2.1. Concepto y delimitación ... 82
3.2.2. Elementos constitutivos ... 83
3.2.3. Diferencia respecto de otras unidades administrativo-financieras ... 83
3.2.4. Función ordenadora ... 84
3.3. LA ENTIDAD CONTABLE EN LAS NICSP ... 85
3.4. LAS ENTIDADES CONTABLES GUBERNAMENTALES ... 86
3.4.1. Concepto y requisitos ... 86
3.4.2. Diferencia respecto de otras unidades gubernamentales ... 87
3.4.3. La entidad contable como unidad básica del SIGEF transaccional ... 88
3.4.4. La entidad contable gubernamental central ... 89
3.4.5. Consideraciones especiales ... 90
3.5. EL DEVENGO COMO BASE DE REGISTRO ... 92
3.5.1. Concepto ... 92
3.5.2. Características del devengo ... 93
3.5.3. El "devengo" en los estándares internacionales ... 94
3.5.4. El devengo de los ingresos, gastos y financiamiento ... 94
3.5.5. Aplicación del devengo a nivel internacional. Panorama general ... 95
3.6. POLÍTICAS CONTABLES. CONCEPTO, CONTENIDO Y RELACIÓN CON EL SIGEF ... 97
3.7. LA CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL ... 99
3.7.1. La consolidación de cuentas fiscales ... 99
3.7.2. La consolidación de cuentas en el SCN ... 101
3.7.3. La consolidación presupuestaria ... 101
3.7.4. La consolidación contable ... 102
3.7.5. Relación entre la consolidación fiscal y la consolidación contable ... 105
3.8. LA TRAZABILIDAD ... 105
ANEXO: LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO (NICSP) ... 109
CAPÍTULO 4 - El SIGEF Y EL ECOSISTEMA SIGEFe ... 117
4.1. ASPECTOS CONCEPTUALES ... 117
4.2. LA GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL ... 118
4.3. LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y SU INTEGRACIÓN ... 121
4.3.1. Los sistemas de información ... 121
4.3.2. Los sistemas de información financiera ... 121
4.3.3. Los sistemas integrados de información financiera ... 121
4.4. El SIGEF ... 122
4.4.1. Concepto ... 122
4.4.2. Precisiones conceptuales sobre el SIGEF ... 123
4.4.3. Características del SIGEF ... 123
4.4.4. Condición estructural del sistema: ... 124
4.4.5. Otros criterios relevantes de diseño y operación ... 124
4.4.6. Réplicas funcionales de los SIGEF ... 125
4.4.7. Principales efectos y ventajas de los SIGEF ... 127
4.4.8. Reflexión final sobre los SIGEF ... 128

4.5. LOS SIGEF CONSOLIDADORES (SIGEFc) 128
4.6. EVOLUCIÓN DE LOS SIGEF 129
4.7. LA INTEROPERABILIDAD Y LOS ECOSISTEMAS 130
4.7.1. La interoperabilidad 130
4.7.2. Los ecosistemas 131
4.7.3. El ecosistema SIGEFe 134
ANEXO A: GLOSARIO BÁSICO RELACIONADO CON LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN 135
ANEXO B: LAS SOCIEDADES PÚBLICAS Y SU RELACIÓN CON LOS SIGEF 137

PARTE II – PRODUCTOS DEL SISTEMA 141
CAPÍTULO 5 - PRODUCTOS DE LA ENTIDAD CONTABLE CENTRAL DEL SIGEFe 141
5.1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS 141
5.2. ENTIDAD CONTABLE CENTRAL NACIONAL 143
5.3. SISTEMAS E INSTITUCIONES COMPRENDIDAS 144
5.4. ESTADOS Y REPORTES A GENERAR POR EL SIGEFe 146
5.5. ESTADOS Y REPORTES PRESUPUESTARIOS 147
5.5.1. Aspectos Conceptuales 147
5.5.2. Momentos de registro 148
5.5.3. Principales estados y reportes presupuestarios 149
5.5.4. Algunas consideraciones relevantes sobre el sistema presupuestario 151
5.6. ESTADOS Y REPORTES FINANCIEROS-CONTABLES 153
5.6.1. Aspectos Generales 153
5.6.2. Estados financieros-contables básicos a generar 154
5.6.3. Base de los estados financieros-contables 154
5.6.4. Reportes Contables 155
5.6.5. El Balance de Comprobación de Sumas y Saldos 155
5.6.6. Estados Financieros-Contables Consolidados 156
5.6.7. Cuenta Anual 156
5.6.8. Conclusión 157
5.7 ESTADOS Y REPORTES FISCALES 157
5.7.1. Estadísticas de las finanzas públicas – FMI 158
5.7.2. Cuenta Ahorro-inversión Financiamiento 163
5.7.3. Reportes Sobre la Deuda Pública 166
5.7.4. Reportes sobre la clasificación funcional de los gastos 169
5.8. OTROS REPORTES RELEVANTES A GENERAR POR EL SIGEFe 170
5.8.1. Aspectos introductorios 170
5.8.2. Reportes a generar para la conducción estratégica del Estado 171
5.8.3. Reportes relevantes a generar por los órganos centrales y especializados 173
5.8.4. Reportes relevantes a generar sobre la gestión administrativo-financiera 173
5.8.5. Reportes para los sistemas de cuentas económicas 174
5.9. CONSIDERACIONES DE CIERRE 175
ANEXO A: SOBRE LA PROGRAMACIÓN DE COMPROMISOS y SU REGISTRO 177
ANEXO B: REPORTES A GENERAR POR LOS ÓRGANOS CENTRALES, LOS SERVICIOS ADMINISTRATIVO-FINANCIEROS Y LAS UNIDADES EJECUTORAS 181
ANEXO C: CAPTACIÓN DE LA RECAUDACIÓN FISCAL POR ENTIDADES DESCENTRALIZADAS Y SU REGISTRO CONTABLE 191

PARTE III – INTEROPERABILIDAD Y ECOSISTEMAS 195

CAPÍTULO 6 - FUNDAMENTOS DE LA INTEROPERABILIDAD, LA INTEGRACIÓN Y EL PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL SIGEFe 195
6.1. INTRODUCCIÓN 195
6.2. LA INTEROPERABILIDAD 196
6.2.1. Concepto 196
6.2.2. Dimensiones de la interoperabilidad 197
6.2.3. Interoperabilidad normativa, institucional y organizacional 199
6.2.4. La interoperabilidad conceptual y semántica 202
6.2.5. Síntesis integradora 204
6.3. LAS REGLAS BÁSICAS DE DISEÑO Y OPERACIÓN DEL SIGEF 205
6.3.1. Reglas de carácter esencial 205
6.3.2. Reglas de carácter instrumental 207
6.4. BASES PARA EL PROCESAMIENTO LÓGICO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA DEL SIGEF.. 210
6.4.1. Aspectos generales 210
6.4.2. Bases conceptuales del procesamiento del SIGEF transaccional institucional 211
6.4.3. Incorporación de los atributos requeridos desde el origen 211
6.4.4. Transacciones presupuestarias y no presupuestarias 212
6.4.5. Secuencia lógica del procesamiento de la información presupuestaria 212
6.4.6. Secuencia de las transacciones no presupuestarias 215
6.4.7. Particularidades metodológicas del SIGEF gubernamental 215
6.4.8. Diagrama básico de la secuencia de la información financiera de un SIGEF ... 218
6.5. SECUENCIA LÓGICA DE INTEGRACIÓN Y PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN UN SIGEFe 219
6.6. EL PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN EN EL SIGEF CONSOLIDADOR 223
6.7. REFLEXIONES FINALES 225
CAPÍTULO 7 - EL ECOSISTEMA DE GESTIÓN FINANCIERA GUBERNAMENTAL 227
7.1. INTRODUCCIÓN 227
7.2. CONCEPTO 227
7.3. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES 228
7.4. COMPONENTES DEL ECOSISTEMA 229
7.4.1. Componentes normativos 230
7.4.2. Componentes funcionales-sistémicos 230
7.4.3. Componentes institucionales 231
7.4.4. Componentes tecnológicos 231
7.4.5. Conclusión 232
7.5. DINÁMICA SISTÉMICA DEL ECOSISTEMA 232
7.6. BASES DEL FUNCIONAMIENTO OPERATIVO DEL ECOSISTEMA 232
7.7. VENTAJAS DEL ECOSISTEMA 234
7.8. ARQUITECTURA INTEGRADORA DEL ECOSISTEMA 235
7.8.1. Núcleo Integrador 236
7.8.2. Motor integrador 237
7.8.3. Plataforma Informática del SIGEFe 238
7.8.4. Ecosistema de información y ecosistema informático 240
7.8.5. Síntesis de la arquitectura integradora 241
7.9. Diagramas del Ecosistema SIGEFe 242
7.9.1. Diagrama por flujos secuenciales 243
7.9.2. Diagrama por capas secuenciales 244
7.10. Ecosistema, analítica de datos e inteligencia artificial 244

PARTE IV - RECOMENDACIONES 247
CAPÍTULO 8 - LECCIONES DE LA EXPERIENCIA 247
8.1. ASPECTOS INTRODUCTORIOS 247
8.2. ESTRUCTURA Y ORDEN DE LAS RECOMENDACIONES 247
8.3. DESARROLLO DE LAS RECOMENDACIONES 249
8.3.1. Sobre las condiciones iniciales para el diseño del sistema 249
8.3.2. Sobre la conducción e implantación de la reforma 258
8.3.3. Sobre el control, sostenibilidad y apropiación de la reforma 264
8.4. CONSIDERACIONES FINALES 268

ABREVIATURAS UTILIZADAS 271
ALGUNOS ANTECEDENTES DEL AUTOR RELACIONADOS CON EL ENSAYO: 273